

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Especialização em Contabilidade Pública

Claudia Maria Lopes Dantas

A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL POR ÓRGÃOS DE CONTROLE
INTERNO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS:
O Caso do STJ

Brasília
2008

Professor Doutor Roberto Armando Ramos de Aguiar
Reitor Pro Tempore da Universidade de Brasília

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação

Professor Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Mestre Beatriz Fátima Morgan
Coordenadora do Curso de Especialização em Contabilidade Pública

Claudia Maria Lopes Dantas

A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL POR ÓRGÃOS DE CONTROLE
INTERNO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS:
O Caso do STJ

Trabalho de conclusão de curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração, Contabilidade e
Ciência da Informação e Documentação da
Universidade de Brasília, como requisito à
conclusão do curso de Especialização em
Contabilidade Pública.

Orientador: Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Brasília
2008

DANTAS, Claudia Maria Lopes

A Utilização da Auditoria Operacional por Órgãos de Controle Interno de Instituições Públicas: O Caso do STJ / Claudia Maria Lopes Dantas-Brasília, 2008. 60 p.

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Especialização) – Universidade de Brasília, 2008
Bibliografia.

1. Auditoria Operacional 2. Controle Interno 3. Superior Tribunal de Justiça 4. Auditoria Governamental I. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da UnB. II. Título.

CDD –

Claudia Maria Lopes Dantas

A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL POR ÓRGÃOS DE CONTROLE
INTERNO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS:
O Caso do STJ

Trabalho de conclusão de curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília como requisito à conclusão do curso de Especialização em Contabilidade Pública e obtenção do grau de Especialista em Contabilidade Pública aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Orientador – Universidade de Brasília (UnB)

Professor Mestre Paulo César de Melo Mendes
Examinador – Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, 19/06/2009.

Ao meu marido, Fábio, e às minhas filhas, Letícia e Amanda,
pela tolerância com que encararam as minhas ausências.

AGRADECIMENTOS

Ao professor, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, por sua valiosa orientação.

À equipe da Seção de Auditoria Operacional do Superior Tribunal de Justiça, pelos esclarecimentos e observações, sem os quais a realização desta monografia teria sido impossível.

Politicamente falando, não há mais do que um princípio - a soberania do homem sobre si mesmo. Essa soberania de mim e sobre mim chama-se Liberdade. Onde duas ou mais destas soberanias se associam principia o Estado. Nesta associação, porém, não se dá abdicação de qualidade nenhuma. Cada soberania concede certa quantidade de si mesma para formar o direito comum, quantidade que não é maior para uns do que para os outros. Esta identidade de concessão que cada um faz a todos chama-se Igualdade. O direito comum não é mais do que a proteção de todos dividida pelo direito de cada um. Esta proteção de todos sobre cada um chama-se Fraternidade. O ponto de intersecção de todas estas soberanias que se agregam chama-se Sociedade. Ora, sendo essa intersecção uma junção, por consequência esse ponto é um nó. Daqui vem o que nós chamamos laço social. Dizem alguns «contrato social», o que vem a ser o mesmo, visto que a palavra contrato é etimologicamente formada com a idéia de laço. Vejamos agora o que é a igualdade, pois se a liberdade é o cume, a igualdade é a base. A igualdade, cidadãos, não é o nivelamento de toda a vegetação; uma sociedade de grandes cânulas de erva e pequenos carvalhos; um tecido de injejas; é, civilmente, a admissão de todas as aptidões; politicamente, o mesmo peso para todos os votos.

Victor Hugo, in 'Os Miseráveis'

RESUMO

Dentre as novas ferramentas utilizadas pelos órgãos de controle, destaca-se a auditoria operacional, que permite relacionar a avaliação do desempenho de uma organização aos aspectos de economia, eficiência e eficácia. O presente trabalho relata os resultados da introdução da metodologia de auditoria operacional nas atividades de auditoria interna realizadas no Superior Tribunal de Justiça (STJ). As auditorias realizadas utilizaram uma forma adaptada da metodologia empregada pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Quanto ao processo de adaptação da metodologia, as principais críticas referem-se a não utilização de modelos analíticos e métodos para organização e análise de dados, e a não identificação das causas e efeitos dos achados de auditoria. Outra crítica diz respeito a não adoção de metodologia específica para análise de risco. Embora a metodologia careça de algumas adequações, verificou-se que 79% das recomendações relativas a auditorias operacionais foram atendidas satisfatoriamente pelas unidades do órgão. Com relação ao escopo das auditorias e sua relação com o atendimento das recomendações, observou-se que quanto mais restrito o escopo, maior a adesão das unidades auditadas às recomendações. Tal fato justifica-se pela constatação de que quanto mais amplo o escopo, maior a tendência das recomendações demandarem mudanças de cultura ou decisões de caráter político, o que as torna menos exequíveis.

Palavras-chaves:

Auditoria Operacional. Controle Interno. Superior Tribunal de Justiça. Auditoria Governamental.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Grau de Atendimento das Recomendações	52
Tabela 2 – Categorias do Escopo dos Relatórios de Auditoria	53
Tabela 3 – Grau de Atendimento das Recomendações x Escopo do Relatório	54
Tabela 4 – Possibilidade de Atendimento x Escopo do Relatório – Recomendações Não Atendidas	55
Tabela 5 – Possibilidade de Atendimento x Escopo do Relatório – Geral	55

LISTA DE SIGLAS

AAA – American Accounting Association

AICPA – American Institute of Certified Public Accounts

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CAUD – Coordenadoria de Auditoria

CGU – Coordenadoria-Geral da União

COSO – Committee of Sponsoring Organizations

FEI – Financial Executives International

GAO – U.S. Government Accountability Office

IIA – Institute of Internal Auditors

IMA – Institute of Management Accountants

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RECI – Responsável, Executor, Consultado e Informado

SCI – Secretaria de Controle Interno

SEAOP – Seção de Auditoria Operacional

SFC – Secretaria Federal de Controle

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SWOT – Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

RESUMO.....	7
LISTA DE TABELAS.....	8
LISTA DE SIGLAS.....	9
1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Contextualização.....	111
1.2 Problema de pesquisa.....	13
1.3 Objetivos do Estudo.....	14
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	14
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	14
1.4 Justificativas e Relevância.....	14
1.5 Organização do trabalho.....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1. Auditoria Operacional.....	16
2.1.1. <i>Auditoria: Surgimento, Conceito e Tipos</i>	16
2.1.2. <i>Auditoria Operacional: Conceito, Surgimento no Setor Governamental e Tipos..</i>	17
2.2. Sistema de Controle da Administração Pública no Brasil.....	21
2.2.1. <i>Controle Externo</i>	21
2.2.2. <i>Controle Interno</i>	23
2.3. Experiência do TCU com Auditorias Operacionais.....	27
2.3.1 <i>Metodologia de Auditoria Operacional adotada pelo TCU</i>	27
2.3.1.1 <i>Levantamento de Auditoria</i>	28
2.3.1.2 <i>Execução</i>	30
3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	32
3.1 Universo da Pesquisa.....	35
3.2 Procedimento de coleta de dados.....	36
3.3 Procedimento de análise dos dados.....	36
4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO.....	40
4.1 Comparação das Metodologias.....	40
4.1.1 <i>Descrição da Metodologia utilizada pelo STJ</i>	40
4.1.2 <i>Diferenças entre as Metodologias</i>	43
4.2 Identificação do Grau de Adesão às Recomendações.....	52
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
REFERÊNCIAS.....	59

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Nas últimas décadas o cenário mundial sofreu profundas alterações em virtude, principalmente, da consolidação dos mecanismos de mercado e da democracia. No âmbito econômico observa-se a redução da intervenção do Estado, por meio das privatizações e da desregulamentação das atividades econômicas, e a unificação dos mercados, resultado do estímulo ao comércio internacional e dos acordos de integração econômica. No âmbito político, o fortalecimento da democracia permitiu a maior participação popular na vida política dos países, contribuindo para o processo de consolidação da cidadania.

À medida que a população torna-se mais consciente de seus direitos, maiores são as cobranças feitas ao Estado por serviços públicos de qualidade. Conforme Matias-Pereira (2008, p.25), “A percepção de que é preciso melhorar o desempenho da gestão pública é cada vez mais evidente no Brasil”. Segundo Slomski et al (2008), a administração pública brasileira, desde a década de 30, vem sofrendo reformas. A primeira, chamada burocrática ocorreu em 1936, dando origem a um serviço público profissional e estabelecendo os princípios da administração pública brasileira, até hoje utilizados. A segunda, em 1967, chamada reforma evolucionária, no período da ditadura militar, nada acrescentou ao modelo de gestão pública. A terceira, dita contra-reforma, decorrente da Constituição de 1988, estabeleceu regras burocráticas rígidas ao Estado. Em 1995, com o plano diretor de reforma do aparelho do estado, inicia-se a reforma gerencial, que em 2000 passa a ser chamada de gestão empreendedora. De acordo com Matias-Pereira (2008) todo esse processo de reforma baseia-se na preocupação dos governos em modernizar e agilizar a administração pública, na busca de uma atuação eficiente, eficaz e efetiva, que garanta ao cidadão os direitos consagrados na Constituição do país.

Desde a publicação do Decreto-Lei nº 200/67, Art.6º, o controle figura entre os cinco princípios fundamentais que devem ser observados pelos administradores públicos. A Lei nº 4.320/64, em seu artigo 76, estabeleceu a necessidade de realização de controle interno pelo Poder Executivo, sendo que a Constituição de 1988, artigo 70, estendeu essa função aos demais poderes da União. Além disso, a atual Carta Magna abriu espaço para execução de um controle gerencial ao determinar que junto à fiscalização contábil, financeira, orçamentária e

patrimonial seja também realizada a fiscalização operacional das entidades públicas, levando em conta o aspecto da economicidade dos atos de gestão. Diante deste contexto, o processo de prestação de contas por parte do gestor público, que permite vincular o consumo dos recursos públicos com o resultado alcançado pelas ações efetuadas, torna-se importante instrumento para transparência da gestão pública.

Uma das principais ferramentas para execução do controle nas entidades públicas é a auditoria governamental. Inicialmente, as atividades de auditoria governamental eram voltadas para fiscalização, ou seja, buscavam identificar possíveis fraudes e irregularidades ocorridas na gestão. Em consonância com o novo cenário mundial, as atividades de auditoria estão voltadas para a análise dos resultados das ações governamentais. Em sua fase atual, além da preocupação com desvios de conduta e alcance de resultados, a auditoria passa também a apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional. Essa nova forma de auditoria é chamada de auditoria operacional.

O Tribunal de Contas da União (TCU) iniciou a realização de auditorias de natureza operacional em meados dos anos 80, sendo o pioneiro na introdução desta modalidade de auditoria no setor público brasileiro. A auditoria operacional volta-se para uma análise gerencial do gasto, preocupando-se não somente com o exame da legalidade e legitimidade dos atos administrativos, como também com a qualidade dos resultados obtidos. Esse tipo de auditoria vem assumindo importante papel na modernização das instituições públicas em diversos países, diante de seu caráter gerencial, e seu uso deve ser cada vez mais difundido entre as unidades de controle. (ARAÚJO, 2004)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), órgão integrante do Poder Judiciário Federal, foi criado através da Constituição de 1988, com a função de atuar como última instância das leis infra-constitucionais, tanto no âmbito da Justiça Federal como no da Justiça Estadual. O Tribunal passou a funcionar a partir de abril de 1989, estando sua competência prevista no artigo 105 da citada Constituição. O fortalecimento da democracia e a consolidação da cidadania resultaram, nos últimos anos, em um aumento crescente no número de pessoas que buscam a prestação jurisdicional. Em 1989, o STJ julgou 3.711 processos, em 2007 o número de processos julgados foi de 330.257, conforme Boletim Estatístico/STJ/2007.

Cabe ao Poder Judiciário garantir à sociedade a existência de uma democracia sólida, figurando como instituição legítima e transparente, na qual a população pode depositar inteira confiança. Dessa forma, é fundamental que o Poder Judiciário apresente à sociedade

resultados que conduzam a satisfação de seus anseios, principalmente no que se refere à eficácia e à eficiência no uso dos recursos a seu cargo.

O STJ passou a realizar auditorias internas operacionais em 2006, com a criação da Seção de Auditoria Operacional (SEAOP) junto à Coordenadoria de Auditoria (CAUD), integrante da Secretaria de Controle Interno (SCI) do órgão. Entretanto, para que a prática da auditoria operacional se consolide é preciso que os resultados sejam suficientemente fundamentados e sustentem as conclusões do auditor.

Considerando a novidade da prática desse tipo de auditoria no STJ, o presente trabalho pretende apresentar uma análise dos resultados alcançados com a introdução da auditoria operacional no órgão com vistas a correções na metodologia, que porventura se mostrem necessárias. Inicialmente, serão comparadas as metodologias usadas pelo STJ e pelo TCU, na busca de possíveis melhorias à metodologia adotada no Tribunal. Em uma segunda etapa, serão mapeadas as recomendações exaradas pela equipe de auditoria operacional em seus Relatórios de Auditoria e as respectivas respostas das unidades auditadas no órgão. Com esse mapeamento será possível identificar o nível de implementação das recomendações emitidas e, conseqüentemente, a efetividade da auditoria operacional como ferramenta de controle interno.

As análises limitar-se-ão ao período de 2006 a 2007, no qual foram realizadas sete auditorias operacionais pela equipe da SEAOP. Trata-se de um estudo de caso cujas fontes de evidência são documentos, observação participante e entrevistas. As metodologias de análise de texto utilizadas foram a análise estruturalista e a análise de discurso.

1.2 Problema de pesquisa

O controle que ainda hoje se efetua é focado na análise contábil, formal e legal dos atos dos gestores públicos. É preciso que novas técnicas de controle sejam utilizadas para que se possa exercer o controle gerencial dos gastos públicos, focado na análise operacional, voltado para a avaliação do desempenho da gestão e do uso dos recursos públicos. A auditoria operacional é a ferramenta que permite aos órgãos de controle cumprir essa missão.

Entretanto, para que a auditoria operacional alcance os resultados pretendidos é preciso que os procedimentos adotados levem a realização de auditorias completas e objetivas, com recomendações exequíveis e compatíveis com o poder decisório da unidade a que se relacionem.

Portanto, é fundamental a resposta a presente questão: As recomendações exaradas nos relatórios de auditorias internas operacionais realizadas no STJ estão sendo implementadas satisfatoriamente?

1.3 Objetivos do Estudo

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar o nível de implementação das recomendações decorrentes de auditorias internas operacionais realizadas no STJ.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Descrever a metodologia utilizada na execução dos trabalhos de auditoria interna operacional no STJ;
- Comparar a metodologia utilizada pelo STJ à utilizada pelo TCU na busca de possíveis melhorias nos procedimentos adotados pelo Tribunal;
- Relacionar as recomendações emitidas pela equipe do STJ com as ações adotadas pelas unidades auditadas para solução das pendências;
- Avaliar o grau de implementação de cada uma das recomendações propostas, procurando identificar possíveis razões para a sua não implementação;
- Propor soluções que possam contribuir para a melhoria dos procedimentos adotados na realização de auditorias operacionais no STJ.

1.4 Justificativas e Relevância

A modernização das técnicas de auditoria é indispensável para que as unidades de controle deixem de realizar apenas verificações de conformidade, e passem a analisar os aspectos da eficiência, eficácia e economicidade dos gastos públicos. As informações obtidas por meio da auditoria operacional ajudam na tomada de decisão quanto ao uso correto dos recursos, na implementação de medidas corretivas e na melhoria de prestação de contas junto

à sociedade. Por meio da auditoria operacional é possível estabelecer um diagnóstico preventivo de pontos críticos da gestão, e, através das recomendações expedidas, orientar a correção e apresentar novos caminhos ao gestor público. Não apenas o gestor público ganha com o uso desta técnica de auditoria, a unidade de controle interno passa a atuar como orientadora do processo de gestão e a participar de forma mais construtiva em seu aprimoramento.

Para tanto, é indispensável que a auditoria operacional realizada seja efetiva. A falta de objetividade e a apresentação de recomendações sem fundamento ou sem aplicabilidade prática podem resultar no desuso da técnica. Assim, justifica-se a realização de estudos quanto à efetividade de seu uso, bem como fica clara a oportunidade e a relevância do tema escolhido.

1.5 Organização do trabalho

Além desta introdução, que apresenta o assunto, a questão de pesquisa, os objetivos a serem alcançados e a relevância do estudo, o presente trabalho conta com mais quatro capítulos.

O capítulo 2 apresenta a fundamentação teórica relativa ao tema, enfocando tópicos relativos à auditoria operacional e aos sistemas de controle externo e interno do país, bem como apresenta a estrutura do controle interno do STJ e a metodologia utilizada pelo TCU para realização de auditorias operacionais e sua experiência com a técnica.

No capítulo 3 encontra-se descrita a metodologia utilizada para a realização do trabalho.

O capítulo 4 relaciona os resultados e as respectivas análises das duas etapas da pesquisa, apresentando inicialmente a comparação entre as metodologias utilizadas para auditoria operacional pelo TCU e o STJ, e, em seguida, a identificação do grau de implementação das recomendações originadas de auditorias operacionais realizadas no STJ.

Por fim, o capítulo 5 destina-se a apresentação das conclusões do presente trabalho e das recomendações delas decorrentes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Estruturou-se o presente capítulo em três tópicos, na busca de melhor expor a fundamentação teórica sobre os assuntos envolvidos na pesquisa. No primeiro tópico procurou-se conceituar a auditoria operacional, esclarecer seus objetivos e apresentar a evolução de sua utilização no setor público brasileiro. No segundo, tratou-se dos sistemas de controle interno e externo no Brasil, destacando-se a forma de organização do controle interno do STJ. E, no terceiro e último tópico, aborda-se a experiência do TCU ao realizar auditorias operacionais.

2.1. Auditoria Operacional

2.1.1. Auditoria: Surgimento, Conceito e Tipos

Em geral, considera-se que a auditoria surgiu na Inglaterra, no século XVI, em função da necessidade dos financiadores europeus de expedições marítimas a outros continentes, de verificar a viabilidade do empreendimento e acompanhar o retorno de seus investimentos (CRUZ, 2007).

No Brasil, o surgimento da auditoria ocorreu na terceira década do século XIX, quando os dirigentes nacionais passaram a copiar a prática das empresas estrangeiras que aqui se instalaram, de utilizar a auditoria para o controle interno de suas operações. (CRUZ, 2007).

Na concepção mais tradicional, auditoria é uma técnica contábil que:

Consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade, aplicados de maneira uniforme (JUND, 2006, p.437).

Na concepção contemporânea, auditar é comparar, de forma imparcial, o fato concreto com o desejado, com vistas a emitir uma opinião, materializada em um relatório de auditoria. O Escritório de Auditoria-geral do Canadá, assim conceitua auditoria: “Auditoria é a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma

opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida”. (ARAÚJO, 2004, p. 13)

Araújo (2004, p. 16), sintetiza as diversas definições de *accountability* da seguinte forma: “*Accountability* significa a obrigação que todos têm de responder por terem assumido uma responsabilidade” e de forma mais específica, conceitua a *accountability* pública como: “A obrigação de todo administrador governamental de prestar contas à sociedade de como utiliza os recursos que lhe são confiados para serem administrados em favor da coletividade, de forma fiel, justa, objetiva e transparente”.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002), existem três tipos de auditoria alinhados à concepção contemporânea da atividade: auditoria de demonstrações contábeis, auditoria de *compliance* (conhecida no Brasil como auditoria de conformidade) e auditoria operacional. De acordo com Cruz (2007), a evolução da auditoria está intimamente relacionada ao tipo de auditoria predominante na época. Inicialmente, predominava a auditoria do tipo fiscalizadora (correlacionada tanto com a auditoria de demonstrações contábeis como com a auditoria de conformidade), cujo principal objetivo era o de verificar a conformidade das transações aos padrões vigentes, na busca de fraudes e irregularidades. Em um segundo período, predominou a auditoria de gestão (atualmente considerada um tipo da auditoria operacional), mais voltada à avaliação de resultados, em busca do cumprimento de metas e objetivos determinados com base em um padrão de desempenho esperado. Por fim, nos tempos atuais, predomina a auditoria operacional, que procura analisar as transações sobre as óticas da economicidade, da eficiência e da eficácia, preocupando-se com as causas e os efeitos decorrentes das práticas adotadas.

2.1.2. Auditoria Operacional: Conceito, Surgimento no Setor Governamental e Tipos

Peter e Machado (2003) conceituam auditoria governamental como uma forma de especialização da auditoria voltada para a Administração Pública, envolvendo o patrimônio e/ou o interesse público. A Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle (SFC), apresenta como anexo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que em seu Capítulo IV, Seção 2, conceitua auditoria governamental como:

O conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), o *Government Accountability Office* (GAO), agência de auditoria federal ligada ao Congresso dos Estados Unidos com autoridade para emitir normas aplicáveis à auditoria de entidades públicas, reconhece a existência de dois tipos de auditoria pública: auditoria contábil e auditoria de desempenho, essa última considerada um sinônimo para auditoria operacional. As auditorias de desempenho, por sua vez, dividem-se em auditoria de economia e eficiência, e auditoria de programas.

Conforme esclarece Araújo (2004), existem inúmeros conceitos para auditoria operacional, mas que na sua essência relacionam a avaliação do desempenho de uma organização aos aspectos de economia, eficiência e eficácia. O conceito a seguir, estabelecido pelo *IIA* (*Institute of Internal Auditors*), é considerado por Boynton, Johnson e Kell (2002) o mais adequado:

Auditoria operacional é um processo sistemático de avaliação da eficácia, eficiência e economia de operações sob controle da administração de uma organização, e relato dos resultados da avaliação a pessoas adequadas, acompanhados de recomendações para aperfeiçoamento (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p.938).

Araújo (2004, p.39) conceitua da seguinte forma os três aspectos envolvidos na auditoria operacional:

Economia: é a capacidade de fazer, gastando pouco. É executar uma atividade ao menor custo possível, ou seja, *gastar menos*;
 Eficiência: é a capacidade de fazer as coisas direito. É apresentar um desempenho satisfatório sem desperdícios, ou seja, *gastar bem*;
 Eficácia: é a capacidade de fazer as coisas certas. É alcançar os objetivos ou metas previstas, ou seja, *gastar sabiamente*. (grifo no original)

Conforme Giacomoni (2001), a análise de eficiência busca relacionar os resultados obtidos na ação governamental com os recursos utilizados, enquanto a de eficácia procura relacionar esses resultados com metas previamente estabelecidas. Esses critérios de avaliação de desempenho organizacional relacionam-se aos objetivos da organização quanto ao consumo de recursos e ao alcance de metas programadas. Tais objetivos nem sempre se encontram alinhados aos objetivos da alta cúpula do governo, mais amplos e relacionados ao desenvolvimento econômico e social do país. Em virtude disso, faz-se necessária a avaliação da efetividade da ação governamental, ou seja, a análise dos resultados alcançados frente aos impactos sociais promovidos, ou seja, é preciso identificar a capacidade da ação governamental de satisfazer as necessidades da coletividade.

Conforme será dito mais adiante, no Brasil a auditoria pública operacional relaciona-se tanto a análise de eficácia, eficiência e economicidade das ações como a análise de sua efetividade.

De acordo com a história da auditoria operacional apresentada por Araújo (2004) um dos marcos iniciais da auditoria operacional no setor público foi o VII Congresso da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), realizado em 1971, onde ocorreu a aprovação do conceito de “auditoria integral”, que envolve análise da situação financeira, administrativa e programática das entidades governamentais.

Conforme esclarece Araújo (2004), em 1972 o GAO publicou a primeira versão das Normas de Auditoria Governamental, que em função de sua capa amarela é também conhecida como Livro Amarelo. As citadas normas, entre outros assuntos, definem o conceito e o campo de atuação da auditoria operacional.

A auditoria operacional foi adotada em 1977, para elaboração dos Relatórios à Câmara dos Comuns, constante da lei referente ao Escritório do Auditor-geral do Canadá. Também em 1977, o IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas recomendou que:

O volume de recursos financeiros aplicados e a importância dos objetivos a alcançar para o bem-estar dos respectivos países determinam que se deve evitar todo gasto inútil e antieconômico; portanto, os organismos de controle deverão estender seus exames para além da auditoria financeira, a fim de penetrarem na *auditoria operacional, condizente com a eficiência, economia e efetividade* (ARAÚJO, 2004, p.43) (grifo no original).

Na Inglaterra, em 1982 a Lei de Finanças do Governo Municipal determinou a realização de auditorias operacionais nas unidades do governo municipal, muito embora o conceito de auditoria operacional já estivesse implícito na prática lá adotada do *value for money*, traduzida para o português como “auditoria do valor por dinheiro”. Segundo Araújo (2004, p. 43) tal prática “consiste na obrigação de se avaliar o quanto o contribuinte está recebendo sob a forma de bens e serviços do setor governamental em troca do dinheiro que é pago em face dos impostos”.

No Brasil, a auditoria operacional encontra-se prevista na Constituição Federal de 1988, contudo, já em 1982 o TCU, através da Portaria nº 199, instituiu a auditoria programática, com características semelhantes às da auditoria operacional. Em 1988, o TCU publicou o Manual de Auditoria de Desempenho, atualmente denominado Manual de Auditoria de Natureza Operacional. Em 1989, a Instrução Normativa nº 10 da Secretaria do

Tesouro Nacional (STN) introduziu a auditoria operacional no âmbito da auditoria pública, definindo-a como um dos seus tipos.

Segundo Araújo (2004), de acordo com o GAO, a auditoria operacional objetiva verificar, entre outros aspectos, a política de aquisições, a manutenção adequada dos recursos, a duplicidade de trabalho, a existência de atividades que não estejam agregando valor aos serviços prestados e/ou bens produzidos, a existência de excesso de pessoal, a eficiência dos procedimentos adotados, o cumprimento das leis e regulamentos, a eficiência dos controles existentes, a adequação dos objetivos de um programa, o desempenho do programa, e, principalmente, o alcance com o menor custo e a maior eficácia dos objetivos e metas determinados.

O TCU, em seu Manual de Auditoria Operacional (2000), reconhece duas modalidades de auditoria operacional: a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programas. Essas modalidades relacionam-se com os dois tipos de auditorias de desempenho reconhecidas pelo GAO, sendo a auditoria de desempenho operacional relacionada à auditoria de economia e eficiência, e a avaliação de programas à auditoria de programas.

Ao correlacionar os tipos de auditoria operacional aos seus objetivos o TCU introduz um novo conceito ao tripé economia, eficiência e eficácia, a efetividade. Segundo o TCU, o objetivo da auditoria de desempenho operacional é examinar a ação governamental quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia, já o objetivo da avaliação de programas é examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais. O foco da auditoria de desempenho operacional é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos, enquanto a avaliação de programas busca apurar em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos pela administração.

Conforme apresentado por Jund (2006), de acordo com estudo realizado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), dentre os treze países-membros da entidade, doze realizam auditorias que poderiam ser classificadas como auditorias de desempenho. O estudo identificou sete tipos de auditorias de desempenho: auditorias de eficiência, auditorias de efetividades de programas, auditorias de informação de desempenho, revisões de melhor prática de gestão, avaliações de risco, auditoria de revisão geral de gestão e auditoria de controle gerencial geral. Conclui-se, portanto, que as instituições voltadas para o controle dos gastos públicos estão investindo nessa modalidade de auditoria, que deixa de ser financeira e/ou punitiva apenas, para ser uma auditoria voltada

para a análise da economia, eficácia e eficiência da aplicação dos recursos e para a efetividade das ações governamentais.

2.2. Sistema de Controle da Administração Pública no Brasil

2.2.1. Controle Externo

O controle é um dos princípios básicos da administração, e quanto maiores e mais desenvolvidas forem às instituições, maiores e mais eficientes devem ser os seus sistemas de controle. De acordo com Jund (2006, p.630), a finalidade do controle é “avaliar e corrigir a operação da organização dentro da estrutura de padrões externos e internos”.

No Brasil, segundo Peter e Machado (2003), o primeiro passo na instituição de alguma forma de controle da Administração Pública foi a criação, em 1680, das Juntas das Fazendas das Capitanias e da Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas por Portugal, que efetuavam o controle orçamentário e financeiro.

O art. 13 do Decreto-Lei nº 200/67 estabeleceu o controle como um dos princípios fundamentais da Administração Pública Federal, determinando que o controle de suas atividades deva ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos.

Conforme relata Pascoal (2006), o TCU foi criado em 1890, através do Decreto nº 966-A por iniciativa de Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda. O decreto, entretanto, não chegou a ser cumprido, e só com a Constituição Federal de 1891 (artigo 89) é que o TCU foi institucionalizado, sendo instalado em 1893. A partir daí, foram sendo criados os Tribunais de Contas Estaduais e alguns Municipais.

Assinala Pascoal (2006), que as competências do TCU estão estabelecidas nos artigos 70 a 74 da Constituição Federal de 1988, tratando-se de um órgão colegiado, dotado de autonomia administrativa e financeira, que tem por função exercer o controle financeiro, contábil, orçamentário, operacional e patrimonial da Administração em auxílio ao titular do controle externo, que é o Congresso Nacional. Esclarece ainda o autor, que as decisões do TCU têm natureza administrativa e estão sujeitas ao controle jurisdicional, sendo tomadas no Plenário ou em suas duas Câmaras, e que o mesmo é integrado por nove Ministros, sendo dois indicados pelo Presidente da República entre os Auditores e membros do Ministério Público junto ao TCU, alternadamente; um de indicação livre do Presidente da República, e seis escolhidos pelo Congresso Nacional, além de contar com três Auditores concursados.

Atualmente, existem nos Estados modernos, dois tipos de sistemas de controle externo da Administração Pública. O controle efetuado através dos Tribunais de Contas ou Conselhos de Contas e o efetuado através das Controladorias ou Auditorias Gerais. Segundo Pascoal (2006), o primeiro tipo foi adotado pelos países de tradição latina, dentre eles: Alemanha, França, Portugal, Itália, Espanha, Comunidade Econômica Européia, República da China e também o Brasil; o segundo tipo foi adotado pelos países de tradição britânica, como Inglaterra, Austrália, Canadá, Estados Unidos, Israel e Chile.

Inicialmente, conforme descreve Pascoal (2006), o controle exercido pelos Tribunais de Contas enfatizava apenas aspectos formais e legais dos atos públicos, enquanto as Controladorias preocupavam-se, principalmente, com aspectos relativos à economicidade e resultados da gestão. No entanto, o sistema de Tribunais de Contas evoluiu, e hoje, tanto um sistema como outro fiscalizam o gasto público não só através da análise da legalidade como também levando em conta os aspectos de economicidade, eficiência, legitimidade e resultados.

Na visão de Jund (2006), o controle externo seria executado em duas etapas distintas: em um primeiro momento ocorreria o julgamento técnico, realizado pelo TCU, que ao identificar qualquer irregularidade deve representar ao Poder Legislativo, que então deliberará sobre o assunto, ocorrendo, então, a segunda etapa do controle, o julgamento político.

A Constituição Federal de 1988 ampliou a jurisdição e competência do TCU, e, como afirma Jund (2006, p.643):

Um dos pontos centrais desse novo modelo foi a ampliação da competência do TCU no que tange à realização de auditorias operacionais, essa determinação constitucional impulsionou a corte de contas a definir estratégias para agregar essa nova atividade ao seu arcabouço de procedimentos e técnicas de avaliação.

A mesma observação é feita por Giacomoni (2001, p.302), quando afirma que “enquanto a Constituição anterior enfatizava a fiscalização financeira e orçamentária, a atual ampliou o conceito, passando a abranger, também, as áreas operacional e patrimonial [...]”.

O modelo de controle externo brasileiro ainda atua principalmente com foco na análise da legalidade dos atos públicos. De acordo com Rocha (2006), alguns fatores limitam a ação do TCU, impedindo sua atuação efetiva como instrumento de controle gerencial. Em primeiro lugar encontra-se a análise da prestação de contas de cerca de 2.500 entidades, o que em 1998 consumiu 43% do tempo da equipe técnica do órgão, enquanto que os trabalhos de auditorias e inspeções, que proporcionam os melhores resultados por atenderem tempestivamente às

demandas da sociedade, consumiram apenas 18% do tempo da equipe. Além disso, segundo o mesmo autor, os processos de tomada de contas levam em média de 10 a 14 meses para serem julgados, o que é agravado pelo excessivo número de recursos interpostos após o julgamento das contas, referentes às decisões de mérito, que suspendem o efeito das determinações acatadas no julgamento, tal quadro acaba por tornar ineficiente o controle exercido.

2.2.2. Controle Interno

O art. 75, da Lei 4.320 de 1964, estabelece a necessidade de controle da execução orçamentária em três níveis: da legalidade dos atos dos quais resultem arrecadação de receitas ou realização de despesas ou, ainda, nascimento ou extinção de direitos e obrigações; da fidelidade funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos; e do cumprimento do programa de trabalho em termos financeiros e físicos. O art. 76, da mesma lei, estabelece que compete ao Poder Executivo exercer os três controles descritos no artigo anterior, sem prejuízo das atribuições do TCU.

De acordo com Machado Jr. e Reis (2003), nesse momento o legislador determina ao Poder Executivo que exerça também o controle dos atos da administração, internamente, sendo esse controle diferenciado do exercido pelo TCU. Fundamenta-se, portanto, a divisão do sistema de controle brasileiro em interno e externo. Porém, conforme os autores, a lei deixou margem à dúvida sobre a abrangência do controle interno exercido pelo Poder Executivo, deveria ele abranger os demais Poderes? A solução foi dada pela Constituição Federal de 1988 que em seu art. 74 determina aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário que mantenham, de forma integrada, sistema de controle interno com as seguintes finalidades:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas do governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional.

Atualmente, não existe a integração dos controles internos prevista na norma legal. Na visão de Silva (2003), essa integração pressupõe a existência de um único órgão de controle nos moldes do existente nos Estados Unidos, o GAO. Na visão do autor, a criação desse órgão

como pólo do sistema de controle interno integrado, permitiria a efetiva implantação da visão gerencial de controle, com os seguintes benefícios:

Permite avaliar com precisão a economicidade, a eficiência e a eficácia da gestão; rompe com o controle burocrático e formal e passa ao controle baseado nos resultados; permite maior participação da sociedade nas decisões do Governo, pois desde a elaboração do orçamento vê o cidadão como beneficiário das ações do Governo; e desloca a ênfase dos procedimentos internos (meios) para resultados (fins) (SILVA, 2003, p. 218).

É importante que se diferencie sistema de controle interno de controles internos. Segundo Nascimento, Ott e Silva (2007) controles internos são o conjunto de normas e procedimentos que asseguram que cada uma das transações realizadas em uma organização seja registrada corretamente, permitindo que a organização alcance seus objetivos. Peter e Machado (2003, p. 24) assim conceituam controles internos públicos:

Constituem Controles Internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Os mesmos autores ainda esclarecem que os controles internos implementados em organizações públicas devem ter caráter preventivo e estarem voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos.

Nascimento, Ott e Silva (2007) definem sistema de controle interno, por sua vez, como a organização de todos os mecanismos de controle interno estabelecidos. Esclarecem, ainda, que é indispensável o monitoramento, ou seja, a supervisão e avaliação das atividades e dos procedimentos de controle estabelecidos. Esse monitoramento deve ser realizado por uma unidade organizacional específica.

Conforme Boynton, Johnson e Kell (2002), em 1985 foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Em 1992 essa comissão publicou um relatório intitulado "*Internal Control - Integrated Framework*", que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. Posteriormente, a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*. O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. É patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos, a saber: AICPA (*American*

Institute of Certified Public Accounts), AAA (*American Accounting Association*), FEI (*Financial Executives International*), IIA (*Institute of Internal Auditors*) e IMA (*Institute of Management Accountants*).

Segundo os mesmos autores, o COSO define controles internos como:

Um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

Confiabilidade de informações financeiras.

Obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis.

Eficácia e eficiência de operações (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p.320).

Segundo o COSO, o processo de controle interno é formado por cinco componentes que se inter-relacionam, quais sejam, o ambiente de controle, a avaliação de risco, a informação e a comunicação, as atividades de controle e a monitoração. A análise desses componentes permite estabelecer o grau de confiabilidade dos controles internos de uma entidade. De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), os componentes do processo de controle podem ser assim definidos:

- Ambiente de controle: relaciona-se ao nível de “consciência de controle” dos funcionários da entidade, ou seja, ao grau de comprometimento da entidade em fazer o correto da forma adequada.
- Avaliação de risco: diz respeito à forma como são identificados, analisados e administrados os riscos relevantes para a entidade.
- Sistema de Informação e Comunicação: o sistema de informação relaciona-se a maneira estabelecida para juntar, analisar e classificar as transações, enquanto a comunicação refere-se à forma como ocorre o fluxo das informações dentro da entidade.
- Atividades de Controle – são as políticas e procedimentos que visam assegurar o cumprimento das diretrizes da administração.
- Monitoração – é o processo de avaliação da qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo.

Da mesma forma que o controle externo, o foco dos sistemas de controle interno dos órgãos públicos brasileiros é a legalidade. Campos (1990 *apud* FERNANDES, 2003, p.23) sintetiza de forma bastante apropriada os problemas dos sistemas de controle brasileiros:

Entre as principais deficiências dos controles burocráticos no Brasil, três devem ser mencionadas. Primeiro, os controles são formalistas e têm sido de

absoluta ineficiência, no que diz respeito a accountability. Segundo mostram forte orientação no sentido dos meios e completo desinteresse pela consecução dos fins, resultados e conseqüências dos programas públicos. Terceiro, preocupam-se indevidamente com a uniformidade, ou seja, não consideram as diferenças entre os órgãos públicos, a diversidade de missão desses órgãos, no que isso representa em termos de diferentes processos de controle e avaliação.

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, conforme a Lei nº 10.180 de 2001, alterada pelo Decreto nº 4.177 de 2002, é composto pela Corregedoria-Geral da União (CGU), órgão central do sistema, ao qual se subordinam a Comissão de Coordenação de Controle Interno e a Secretaria Federal de Controle Interno, e pelos órgãos setoriais de controle interno integrantes do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa e da Advocacia-Geral da União.

Não existe norma legal que determine a forma de organização dos sistemas de controle interno dos demais Poderes, no Poder Judiciário cada órgão estabelece sua forma de organização. A SCI do STJ apresenta a estrutura organizacional constante da Figura 1.

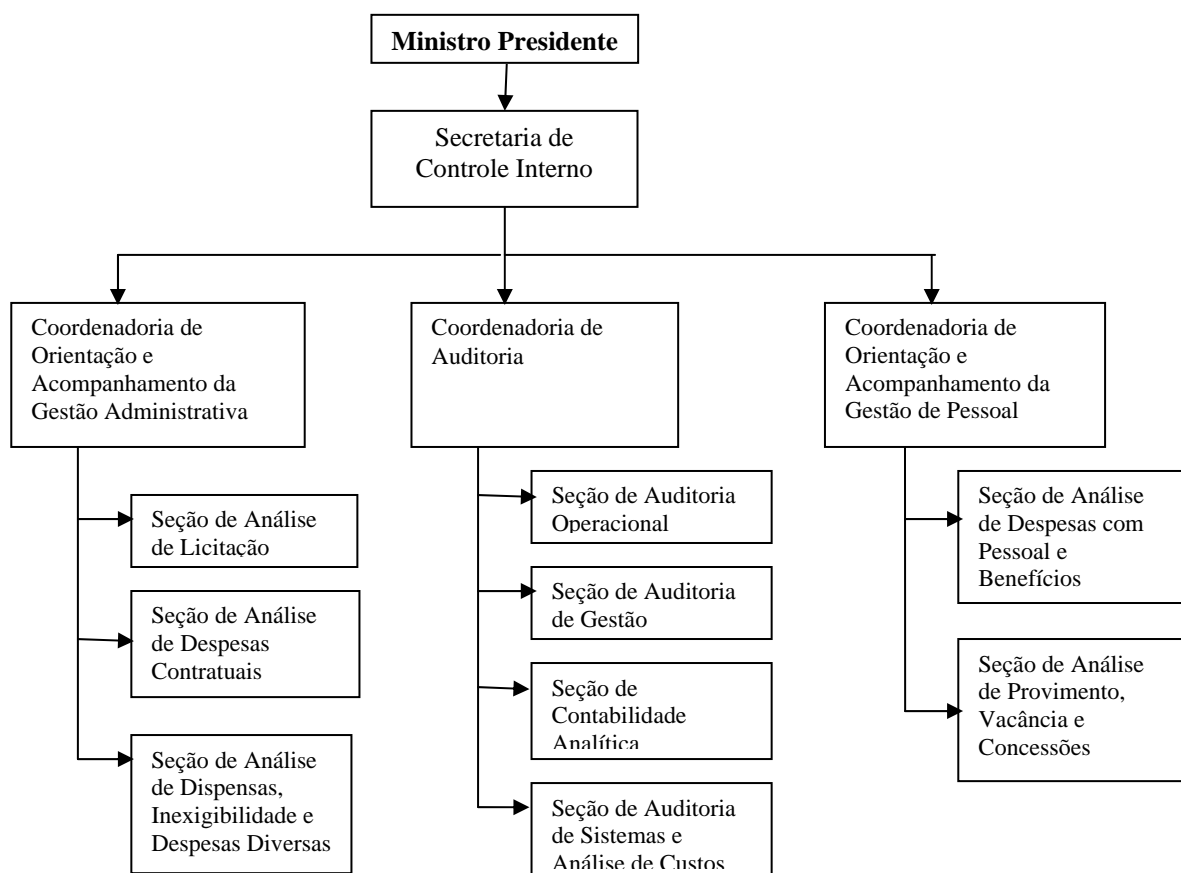


Figura 1 - Organograma SCI/STJ

2.3. Experiência do TCU com Auditorias Operacionais

De acordo com a apresentação constante do Manual de Auditoria Operacional do TCU (2000), o órgão iniciou em 1995 o projeto de capacitação de sua equipe para a realização de auditorias de desempenho. Esse projeto era realizado por meio do intercâmbio entre a Fundação Getúlio Vargas, *Virginia Polytechnique Institute* e *National Academy of Public Administration*, as duas últimas instituições situadas nos Estados Unidos. Em 1998, o TCU lança a primeira versão do Manual de Auditoria Operacional, chamado à época de Manual de Auditoria de Desempenho, procurando integrar e consolidar os principais métodos empregados em avaliação de programas com os regulamentos e práticas de auditoria de desempenho operacional. Nesse mesmo ano, iniciou-se o Projeto de Cooperação Técnica mantido entre o TCU e o Reino Unido, com apoio do Departamento Britânico para o Desenvolvimento Internacional responsável pela contratação da empresa KPMG para prestar consultoria ao TCU na implementação do projeto. O projeto visa, além de atividades de treinamento, aperfeiçoar métodos e técnicas de auditoria operacional.

2.3.1 Metodologia de Auditoria Operacional adotada pelo TCU

Conforme Hedler (2007), a primeira fase da auditoria operacional é constituída pelo exame das prioridades do governo a fim de selecionar as auditorias que serão realizadas pelo órgão. Para esse exame, o TCU utiliza uma Matriz de Verificação de Risco, que considera os critérios de relevância (importância relativa das ações), risco (possibilidade de ocorrência de eventos inesperados) e materialidade (valor ou volume dos recursos destinados à ação). Posteriormente, é realizado o Estudo de Viabilidade, que envolve a análise da relevância da auditoria para a imagem da organização, o fato dos temas estarem em foco no cenário nacional, o impacto potencial da auditoria na melhoria do desempenho da ação e a viabilidade de realização da fiscalização.

Segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2000), a auditoria operacional deve ser realizada em duas etapas: o levantamento e a execução da auditoria.

Na etapa de levantamento da auditoria é realizada a análise preliminar do objeto de auditoria a fim de determinar se a auditoria proposta é exequível e relevante, bem como qual tipo de auditoria operacional deve ser realizada (desempenho operacional ou avaliação de

programa). Nessa etapa também devem ser definidos os objetivos, extensão e estratégia metodológica da auditoria.

Na etapa de execução são desenvolvidos os trabalhos de campo de auditoria.

2.3.1.1 Levantamento de Auditoria

O levantamento de auditoria subdivide-se nas seguintes etapas: planejamento do levantamento de auditoria, análise preliminar do objeto de auditoria, coleta de dados sobre desempenho, especificação dos critérios de auditoria e preparação do relatório de levantamento de auditoria.

Na fase de planejamento do levantamento de auditoria, deve ser determinado o tamanho da equipe, o período do levantamento, o custo estimado, a programação de visitas, a estratégia de coleta e análise de dados, a pauta dos temas que serão debatidos com os gestores, a data para apresentação do relatório de levantamento de auditoria e o cronograma das atividades com indicação dos responsáveis.

A análise preliminar visa obter respostas sobre o objeto da auditoria, principalmente no que tange às seguintes questões: quais são os objetivos da auditoria (gerais ou parciais, dependendo da extensão da auditoria), quais são as ações desenvolvidas, quais são as metas fixadas, quais são os clientes atendidos, quais são os procedimentos e recursos empregados, quais são os bens e serviços ofertados, quais são os benefícios proporcionados, como ocorrem às linhas de subordinação e assessoramento e como se relacionam com as atividades desenvolvidas, quais são as partes interessadas (reais ou em potencial), quais são as características do ambiente externo (dinâmico ou estático; previsível ou imprevisível) e quais são as restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades). Essas informações podem ser obtidas de diversas fontes, entre elas, legislação, pronunciamentos das autoridades do órgão, planos estratégicos, relatórios de gestão, organogramas, manuais operacionais, entrevistas e relatórios de auditorias já realizadas. Os dados coletados devem ser organizados em modelos explicativos, para facilitar sua compreensão. O TCU utiliza três modelos analíticos:

- Modelo de Marco Lógico – criado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Para sua elaboração é necessário identificar quatro aspectos: finalidade (quais os benefícios desejados ou qual o impacto da ação governamental), objetivos (resultados associados à geração dos bens e serviços), produtos (quais são os bens e

serviços ofertados e as metas previstas) e atividades (quais são as tarefas que devem ser executadas para obtenção dos produtos). Os objetivos devem ser hierarquizados e dispostos em ordem crescente, de forma que a realização dos objetivos de cada nível seja condição necessária para a realização dos objetivos do nível subsequente. Além disso, devem ser definidos indicadores mensuráveis e independentes para cada nível, expressos em termos quantitativos, qualitativos e temporais.

- **Modelo Insumo-Produto** – para execução desse modelo é necessária a identificação dos insumos necessários (informações e recursos humanos, físicos e financeiros), dos processos (que irão transformar os insumos em produtos), dos produtos (bens e serviços ofertados) e dos benefícios proporcionados (impactos resultantes da ação governamental). É necessária, ainda, a definição de indicadores, da demanda existente pelos produtos e de uma escala de preferência da sociedade em relação aos produtos.
- **Modelo de Condições Ambientais** – esse modelo depende da identificação dos fatores internos e externos que influenciam as atividades (clientes, fornecedores, competidores, sindicatos, autoridades diversas, etc.). O modelo deve procurar exibir as interações existentes entre os diferentes grupos, indicando se são ou não instáveis, complexas e concorrentes.

Na fase de coleta de dados sobre desempenho a equipe deve preocupar-se em identificar se os procedimentos de coleta de dados sobre desempenho são suficientes e adequados, se os indicadores de desempenho utilizados são válidos, completos e justificáveis à luz da relação custo-benefício, bem como se os indicadores de desempenho são utilizados no momento da tomada de decisão.

A especificação de critérios de auditoria nada mais é do que a identificação dos padrões que serão utilizados para determinar se uma dada condição satisfaz ou não. Várias são as fontes de critérios de auditoria, entre elas, a legislação, normas internas, informações prestadas por gestores, desempenho passado ou de outras organizações, etc.

O Relatório de Levantamento de Auditoria do TCU deve conter os seguintes tópicos: sumário, resumo, introdução (com antecedentes, características do trabalho e do objeto de auditoria), atividades realizadas na fase de levantamento, projeto de auditoria (que deve definir o tamanho da equipe, o prazo da execução, o custo estimado, a programação de visitas, a estratégia de coleta e análise de dados, a data para apresentação do relatório e o cronograma

de atividades com indicação dos responsáveis), comentário do gestor, conclusão, proposta de encaminhamento e anexos (entre eles a Matriz de Planejamento).

Na introdução deve constar o que motivou a execução da auditoria, quais são os membros da equipe, qual será a duração dos trabalhos, qual a extensão da auditoria e, ainda, nela deve estar caracterizado o objeto de auditoria por meio de informações tais como: a legislação aplicável, a missão, os objetivos estratégicos, a estrutura, as principais atividades, o ambiente em que está inserida a organização e os principais produtos e indicadores existentes, bem como informações sobre o processo de tomada de decisão, o sistema de controle interno existente e os recursos financeiros, humanos e físicos utilizados.

No projeto de auditoria estão identificados o problema de auditoria e as questões de auditoria que se pretende investigar. Além disso, o projeto deve conter quais serão os métodos de coleta e análise dos dados. Nessa fase é elaborada a Matriz de Planejamento composta dos seguintes elementos: questões de auditoria, informações requeridas, fontes de informação, estratégias metodológicas, métodos de coleta de dados, métodos de análise de dados, limitações e o que a análise vai permitir dizer.

As estratégias metodológicas citadas no Manual de Natureza Operacional do TCU (2000) são: estudo de caso, pesquisa, delineamento experimental, delineamento quase-experimental e delineamentos não-experimentais. São utilizados os seguintes métodos de coleta de dados: entrevistas, questionários enviados pelo correio, observação direta e utilização de dados secundários. Quanto aos métodos de análise de dados, o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2000) relaciona os seguintes: tratamento estatístico, análise de conteúdo, triangulação, técnicas específicas para o tratamento de dados envolvendo múltiplas situações, interpretações alternativas, caso negativo, indicadores de desempenho e mapas de produtos, *benchmarking*, mapa de processo, análise de SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities e Threats) e análise RECI (Responsável, Executor, Consultado e Informado).

2.3.1.2 Execução

Nessa etapa serão desenvolvidos os trabalhos de campo de acordo com o planejamento efetuado na etapa anterior, nesse momento serão identificados os achados de auditoria. Nas auditorias do tipo avaliação de programas a análise deve concentrar-se na busca de evidências acerca dos efeitos provocados pela implantação do programa examinado, já nas auditorias de desempenho os achados serão obtidos por meio da comparação entre as evidências coletadas e

os critérios previamente definidos. A base das recomendações é a causa de um achado de auditoria, caso haja múltiplas causas para um mesmo achado, a equipe deve identificar aquela que, se modificada, pode prevenir situações similares. Deve-se considerar, ainda, a possibilidade de a causa identificada estar fora do controle do auditado, fazendo com que o foco das recomendações transcenda o objeto da auditoria.

O efeito associado a um achado de auditoria, sempre que possível, deve ser mensurado. No caso de, por exemplo, processos antieconômicos, aquisições mal planejadas ou equipamentos improdutivos, os efeitos podem ser estimados em valores monetários. Já os efeitos decorrentes de procedimentos ineficientes, recursos ociosos ou gerenciamento deficiente podem ser dimensionados em termos de descumprimento de prazos e de desperdício de recursos físicos. Por outro lado, os efeitos qualitativos também devem ser mencionados, como ausência de controle, decisões inadequadas ou falta de compromisso com a qualidade do bem ou serviço oferecido. O efeito deve demonstrar a necessidade de ação corretiva e pode ter ocorrido no passado, estar ocorrendo no momento da auditoria ou vir a ocorrer no futuro.

Caso a complexidade ou a falta de informações precisas sobre o objeto de auditoria possam comprometer o resultado da auditoria, a equipe deve realizar um teste-piloto. Nesse caso, a equipe deve escolher um local ou aspecto do objeto de auditoria que apresente dificuldades potenciais e checar a estratégia metodológica, as premissas iniciais e a qualidade e confiabilidade dos dados.

Após a identificação dos achados deve ser elaborado o Relatório de Auditoria, que é o produto final do trabalho. O relatório deve ser estruturado com os seguintes tópicos: sumário, resumo, introdução (deve conter os antecedentes, o objetivo e o escopo da auditoria, a estratégia metodológica e as possíveis limitações ao trabalho da equipe), capítulos sobre os temas principais (onde devem ser descritos os achados relacionados às evidências, suas causas e efeitos, e as recomendações emitidas pela equipe), comentários do gestor, conclusão, proposta de encaminhamento e apêndice.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Do ponto de vista de sua natureza esta pesquisa é classificada como aplicada, uma vez que pretende gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Quanto ao seu objetivo trata-se de pesquisa exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema, permitindo explicitar as questões de pesquisa bem como a construção de hipóteses. Como usualmente ocorre no caso de trabalhos exploratórios, foram realizados os seguintes tipos de pesquisa: bibliográfica, documental e estudo de caso (SILVA, 2006).

O modelo de investigação utilizado privilegia o aspecto qualitativo dos dados, pois busca entender o fenômeno em estudo por meio da análise das informações expressas nos relatórios consultados, em seu ambiente natural, o STJ, fonte direta para a coleta dos dados. Conforme esclarece Godoy (1995, p.58), a pesquisa qualitativa:

Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

A pesquisa foi conduzida em três momentos distintos. Inicialmente, foi desenvolvida a pesquisa bibliográfica usual, onde se procurou obter a base teórica necessária para análise do tema. Em uma segunda etapa, por meio de observação participante e de entrevistas com a equipe de auditoria, procurou-se compreender o processo de realização da auditoria operacional e compará-lo ao utilizado pelo TCU. E, por último, por meio de pesquisa documental, foi feita a coleta de dados para verificação do grau de adesão das unidades auditadas às recomendações expedidas nos relatórios de auditoria.

Segundo Serra Negra e Serra Negra (2007), a pesquisa bibliográfica tem por finalidade agregar, de forma concisa, os conhecimentos produzidos sobre o tema em estudo, constituindo a base teórica necessária para a solução ou explicação do problema proposto na pesquisa. Os principais aspectos teóricos pesquisados encontram-se descritos no Capítulo 2, tendo resultado da revisão da literatura sobre o tema, realizada com a utilização do acervo da própria autora e, por meio de consulta a artigos, monografias, dissertações e teses, conforme relacionados ao fim do trabalho.

Conforme descreve Yin (2005), embora o estudo de caso, em geral, não permite generalizações, ele é o tipo de pesquisa mais adequado quando se estuda fenômenos contemporâneos inseridos na vida real. Na opinião do autor,

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

A investigação de estudo de caso enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que ponto de dados, e, como resultado, baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, e, como outro resultado, beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados (Ibid., p.32-33).

As evidências em estudos de caso podem ser obtidas de seis fontes principais: documentos, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observações participantes e artefatos físicos (YIN, 2005). No presente estudo, foram utilizadas como fonte de evidências documentos, observações participantes e entrevistas.

Os documentos manipulados são processos administrativos constituídos pelos documentos originais das auditorias, pelas respostas das unidades auditadas corroboradas por documentos comprobatórios e pela análise da unidade de auditoria sobre a adequação dos procedimentos às recomendações expedidas. Trata-se, portanto, da análise de documentos formais, pouco sujeitos ao reflexo das idéias dos autores, minimizando assim a limitação da metodologia, qual seja, de que os documentos manipulados não reflitam a realidade dos fatos e sim o ponto de vista de seus autores.

Tendo em vista o fato de que a autora é membro de uma das seções da CAUD, embora não da unidade responsável pela execução dos trabalhos de auditoria operacional, considera-se que as observações feitas são classificadas como observação participante. Afirmar Yin (2005), que o uso da observação participante permite obter a visão de alguém inserido no fenômeno e que compreende o seu funcionamento. Da mesma forma Silva (2006) reconhece nesse tipo de pesquisa, em virtude do estreito relacionamento entre o pesquisador e as pessoas implicadas no fenômeno em estudo, uma forma de romper fronteiras e de permitir a observação dos fenômenos no momento de sua ocorrência.

Portanto, na segunda etapa do trabalho, por meio de observação participante e de entrevistas com a equipe de auditoria, foi realizado o mapeamento das rotinas adotadas no planejamento e condução da auditoria operacional no STJ. O tipo de entrevista utilizado foi o de entrevista despadronizada ou não estruturada, que de acordo com Silva (2006, p.64)

“consiste em uma conversação informal, que pode ser alimentada por perguntas abertas, proporcionando maior liberdade para o informante”. Na visão de Bauer e Gaskell (2007), o tipo de entrevista utilizado pode ser classificado como entrevista narrativa, onde o esquema de narração substitui o esquema pergunta-resposta, característico das outras formas de entrevista.

A metodologia utilizada para a realização das entrevistas foi a descrita por Bauer e Gaskell (2007), onde inicialmente o entrevistador, familiarizado com o objeto do estudo, explica em termos amplos ao entrevistado como será realizada a entrevista e qual é o seu objetivo, formulando em seguida uma questão inicial que reflita seu principal interesse e seja suficiente para que o entrevistado inicie sua narrativa. Durante a narração o entrevistador não se manifesta. Quando a narrativa chega ao fim, o entrevistador emite questionamentos a fim de elucidar pontos da narração por ele considerados importantes.

A limitação desse tipo de entrevista é a ocorrência de narrativas fantásticas, com pouca fundamentação em acontecimentos reais ou em experiências (BAUER; GASKELL, 2007). Na presente pesquisa, tendo em vista o conhecimento da autora das práticas de auditoria difundidas no STJ, o que a habilitou a atuar como observadora participante, bem como pelo teor dos documentos e relatórios constantes dos processos pesquisados, que corroboravam a metodologia descrita, as limitações aventadas não influenciaram o resultado obtido.

Foram realizadas duas entrevistas com cerca de três horas cada, nos dias 08 e 10 de julho de 2008, nas dependências da CAUD. A equipe da SEAOP é composta por um Chefe de Seção e dois servidores, sendo que todos os integrantes participaram das entrevistas. Em virtude da inexistência na CAUD de manual semelhante ao Manual de Auditoria Operacional do TCU, que especifica os procedimentos a serem adotados no órgão para realização de auditorias operacionais, adotou-se a realização de entrevistas para coleta de informações sobre os procedimentos de auditoria operacional do STJ.

Realizadas as entrevistas, as narrativas foram então transcritas, e a metodologia de auditoria apresentada foi ordenada de forma a identificar a sequência das rotinas adotadas, sendo que junto a cada rotina identificada foram agrupados todos os comentários que com ela se relacionassem. A transcrição sequenciada foi então colocada em uma coluna, que serviu de base para o procedimento de síntese do texto, feito na coluna ao lado. O resultado final foi um texto sintetizado, utilizado para a comparação com a metodologia adotada pelo TCU. Dessa forma, a análise da narrativa pode ser classificada como estruturalista, onde, como afirma Bauer e Gaskell (2007, p.108), “os elementos particulares são organizados em uma sequência que pode ser comparada através de cada narrativa e relacionada a variáveis contextuais”.

Para avaliação do grau de compatibilidade entre as metodologias foi estabelecida uma escala com três pontuações possíveis: zero significando que rotina do TCU não era adotada pela equipe do STJ; um que a rotina do TCU era parcialmente adotada pelo STJ, sofrendo alguma forma de adequação; e dois que a rotina do TCU era adotada sem alterações pela equipe do STJ. Os resultados dessa comparação estão apresentados no Capítulo 4 do presente trabalho.

Por fim, na etapa final da pesquisa, foram coletados os dados dos Relatórios de Auditoria Operacional produzidos pela equipe do STJ nos anos de 2006 e 2007. Essa parte da pesquisa encontra-se detalhada nos subtítulos seguintes, tendo em vista o seu maior grau de complexidade.

3.1 Universo da Pesquisa

Em 2006, o STJ, por meio da SCI criou, junto à CAUD, uma unidade administrativa com a função específica de realizar auditorias operacionais na entidade. Essa unidade, denominada SEAOP, realizou, no período de outubro de 2006 a outubro de 2007, sete auditorias operacionais.

Para cada uma das auditorias realizadas, foi aberto um processo administrativo próprio. Desse processo, além de todos os documentos relativos ao planejamento da auditoria e sua condução, constam o Relatório de Auditoria e todas as manifestações das unidades auditadas sobre as recomendações expedidas. Quando as auditorias são consideradas concluídas, ou seja, quando todas as recomendações são consideradas satisfatoriamente atendidas, os processos são mantidos em arquivo na CAUD pelo prazo de cinco anos. Havendo pendências a serem acompanhadas, os processos permanecem na SEAOP ou são encaminhados às unidades auditadas para que prestem novos esclarecimentos.

Por se tratarem de auditorias internas do órgão, os processos são de acesso restrito à membros da SCI ou das unidades auditadas, o que impossibilita sua consulta por pesquisadores externos.

Dos sete processos analisados, quatro encontravam-se na SEAOP, dois no arquivo da CAUD e um de posse da unidade auditada. Dada a facilidade de acesso da autora aos documentos e a sua relativa exigüidade, foram analisados todos os processos emitidos, buscando-se abranger todo o universo de dados disponíveis para a pesquisa.

3.2 Procedimento de coleta de dados

Por seu aspecto qualitativo, a palavra escrita foi o principal instrumento tanto para a obtenção dos dados, como para análise e divulgação dos resultados (GODOY, 1995).

Inicialmente, foram lidos na íntegra todos os documentos constantes de cada processo analisado, sendo que o processo de tabulação dos dados envolveu a digitação de parte dos textos lidos. As informações foram digitadas de forma a relacionar cada recomendação com os procedimentos tomados pela unidade auditada para seu cumprimento. Em alguns casos, o atendimento das recomendações era verificado pela existência no processo de documentos comprobatórios, o que ficava registrado junto à recomendação.

Esse procedimento permitiu a percepção da existência de diferentes categorias de atendimento das recomendações, além de permitir verificar a amplitude do escopo da auditoria realizada. Além disso, a análise das respostas das unidades auditadas permitiu relacionar os graus de atendimento das recomendações ao poder decisório da unidade e ao escopo da auditoria.

3.3 Procedimento de análise dos dados

Como afirma Neves (1996), a relação feita pelo pesquisador entre os dados coletados e o fenômeno em estudo estabelece o arcabouço que servirá de base para a definição dos caminhos que a pesquisa qualitativa tomará, de tal maneira que análises de cunho qualitativo e quantitativo possam complementar-se. O autor afirma, ainda:

Os métodos qualitativos e quantitativos não se excluem. Embora difiram quanto à forma e à ênfase, os métodos qualitativos trazem como contribuição ao trabalho de pesquisa uma mistura de procedimentos de cunho racional e intuitivo capazes de contribuir para a melhor compreensão dos fenômenos (Ibid., p.2).

Existem diferentes tipos de tratamento que podem ser utilizados para análise de textos, tais como: análise de conteúdo, análise retórica, análise de discurso e a análise estatística. Segundo Bauer e Gaskell (2007), a análise de texto é uma forma de relacionar a análise qualitativa dos materiais com a análise estatística de dados que possam ser extraídos desses textos. Conforme os mesmos autores, “A classificação sistemática e a contagem de unidades do texto destilam uma grande quantidade de material em uma descrição curta de algumas de suas características”. (Ibid., p.191)

A fim de permitir inferências válidas sobre os dados analisados foi utilizada uma forma de análise de texto identificada como “análise de discurso”. Como em qualquer forma de análise de texto, é necessária a categorização do conteúdo, quando então os textos são interpretados com foco na obtenção de respostas às questões propostas pelo pesquisador. Dessa forma, o pesquisador consegue identificar categorias de interesse que formarão o referencial de codificação. Como descrito por Bauer e Gaskell (2007, p.199),

Um referencial de codificação é um modo sistemático de comparação. Ele é um conjunto de questões (códigos) com o qual o codificador trata os materiais, e do qual o codificador consegue respostas, dentro de um conjunto predefinido de alternativas (valores de codificação).

Embora o termo “discurso” refira-se principalmente a linguagem verbal, ele também pode ser aplicado a qualquer material escrito. A análise de discurso detém-se no texto em si, no seu conteúdo e na sua organização. Da mesma forma que na análise de narrativas, é necessária a transcrição do texto. No presente estudo, além da transcrição das recomendações constantes dos relatórios foram transcritas todas as passagens que a elas fizessem referência, efetuando-se, dessa forma, um ordenamento do texto com base na sequência das recomendações. Nem sempre foi possível a transcrição na íntegra de elementos relativos à recomendação, pois alguns deles eram cópias de normas expedidas e da legislação. Nesses casos, foram elaboradas sínteses do material e identificada sua localização no original.

A estratégia de análise utilizada foi a sugerida por Widdicombe (1993 *apud* BAUER; GASKELL, 2007), que é a de procurar relacionar cada problema, neste caso, cada recomendação, com a solução proposta no texto, ou seja, tudo o que se relacionasse ao atendimento da recomendação. Conforme esclarecem Bauer e Gaskell (2007), a análise de discurso não se presta a generalizações, na realidade trata-se de:

Uma leitura cuidadosa, próxima, que caminha entre o texto e o contexto, para examinar o conteúdo, organização e funções do discurso. Os analistas de discurso [...] nunca irão argumentar que sua maneira é a única maneira de ler um texto. Em uma análise final, a análise de discurso é uma *interpretação*, fundamentada em uma argumentação detalhada e uma atenção cuidadosa ao material que está sendo estudado (Ibid., p.266, grifo no original).

Algumas limitações aplicam-se a análise de conteúdo de forma geral, entre elas, inexatidões de interpretações, a tendência a focalizar frequências que podem mascarar fatos raros e a dependência da qualidade da codificação estabelecida à experiência do codificador. Todos esses fatores tendem a ser minimizados quando a pesquisa procura unir documentos escritos e entrevistas (BAUER; GASKELL, 2007). Entretanto, a análise efetuada dos dados

coletados representa uma interpretação da autora, com base em sua experiência profissional e no seu conhecimento da organização e de seus processos, e, de forma alguma pretende ser a única possível.

Com base no referencial de codificação estabelecido, foi quantificada a frequência de ocorrência de cada categoria determinada, procurando agrupar significações e identificar padrões, de forma a permitir uma melhor compreensão do impacto da introdução de uma nova técnica de auditoria nos resultados das auditorias internas do órgão.

Por meio da interpretação dos dados descritivos coletados, foram identificadas categorias específicas relacionadas ao nível de atendimento das recomendações pelas áreas auditadas. Percebeu-se, que nem sempre as recomendações eram atendidas, e quanto o eram este atendimento poderia ocorrer de forma integral ou parcial.

Os dados foram então agrupados dentro das seguintes categorias: 1 - recomendação atendida satisfatoriamente, 2 - recomendação atendida parcialmente, dependendo da conclusão da implantação de ações específicas, e 3 - recomendações não atendidas. Essa última categoria foi subdividida em duas subcategorias: 3.1 - recomendações não atendidas por divergência de posicionamento, quando a unidade auditada manifestava-se contrária ao posicionamento da equipe de auditoria, e 3.2 – recomendação não atendida, sem que tenha havido manifestação da unidade auditada quanto ao assunto.

Essa análise inicial permitiu estabelecer possíveis variáveis que pudessem estar relacionadas ao atendimento ou não das recomendações pelas unidades auditadas. A primeira delas foi o grau de abrangência da auditoria, ou seja, o seu escopo.

Com se sabe, as atividades organizacionais ocorrem por meio de uma rede de processos de trabalho interconectados e quanto mais complexa for a atividade organizacional, maior será o número de processos de trabalho envolvidos. Como as auditorias foram realizadas sobre atividades organizacionais, seu escopo variava de acordo com a complexidade da atividade auditada. Diante disso, foram identificadas as seguintes categorias, de acordo com o número de processos de trabalho auditados: I - escopo restrito (até 2 processos de trabalho), II - escopo médio (até 5 processos de trabalho) e III - escopo amplo (com 6 ou mais processos de trabalho).

Além disso, quanto mais complexa a atividade auditada maior o número de interfaces entre as unidades administrativas, e maior o número de pessoas envolvidas na tomada de decisão. Tomando por base esse aspecto, as recomendações foram categorizadas de acordo com a possibilidade de atendimento pela unidade auditada, em: A– recomendações que

demandam alterações de cultura ou decisões políticas que extrapolam a competência da unidade auditada; B – recomendações que para sua implantação dependem da interação com outras unidades administrativas ou outros órgãos; e C – recomendações específicas, adequadas à competência da unidade auditada.

Passou-se, então, a realizar análises cruzadas dos dados categorizados, em busca da relação entre as categorias identificadas. Em um primeiro momento foram cruzadas as informações relativas ao nível de atendimento das recomendações com o tipo de escopo do relatório. Na sequência são cruzados os dados relativos ao escopo do relatório e o tipo de recomendação definido pelo grau de interface e a fragmentação do poder decisório. Os resultados obtidos são apresentados no Capítulo a seguir.

4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

Neste Capítulo serão apresentados os resultados e as respectivas análises das duas etapas da pesquisa, na seguinte seqüência: 1) comparação entre as metodologias utilizadas para auditoria operacional pelo TCU e o STJ; e 2) identificação do grau de adesão das unidades auditadas às recomendações originadas de auditorias operacionais realizadas pela equipe do STJ.

4.1 Comparação das Metodologias.

4.1.1 *Descrição da Metodologia utilizada pelo STJ*

Por meio da entrevista realizada com a equipe da SEAOP, foram identificadas três fases distintas no processo de auditoria operacional. A primeira fase refere-se à definição das auditorias que serão realizadas no STJ pela equipe em um período de dois anos, que coincide com o período do mandato do presidente do órgão. A segunda e a terceira fases dizem respeito à execução da auditoria prevista. Na segunda fase é elaborado o programa de auditoria e na terceira fase esse programa é colocado em prática.

A fase de planejamento da auditoria pode ser dividida em três atividades distintas: a) coleta de informações quanto à atividade a ser auditada; b) definição dos parâmetros necessários para a execução da auditoria; e c) elaboração do Programa de Auditoria. A fase de execução da auditoria pode ser dividida em cinco atividades: a) trabalho de campo, quando são identificados os achados e as respectivas evidências; b) definição das recomendações a serem expedidas relativas a cada achado e a elaboração da Matriz de Achados; c) entrevista final com a unidade auditada; d) análise das informações colhidas na entrevista mencionada no item c; e e) elaboração do Relatório de Auditoria. A seguir as fases são apresentadas detalhadamente.

I) Planejamento Bianual das Auditorias.

A cada dois anos elege-se um novo Ministro-Presidente para o Tribunal. De acordo com a prática adotada pela SCI, para realização de auditorias é necessária a autorização do Ministro-Presidente. Em função disso, elabora-se um plano de auditorias restrito ao período da gestão.

Na elaboração do Plano de Auditorias, o coordenador da CAUD reúne-se com os membros das equipes para que sejam sugeridos temas. Nesse momento, o principal critério é a experiência do grupo e sua familiarização com a entidade, o que permite a identificação intuitiva dos possíveis pontos críticos da organização. Todos os temas sugeridos são listados e classificados de acordo com o tipo de auditoria que melhor se adéque a situação, bem como com o grau de materialidade e relevância, sem que, no entanto, seja utilizada alguma metodologia estabelecida para identificação do grau de risco de cada tema proposto. Nessa classificação também é considerado o último período em que a unidade responsável foi auditada. As auditorias são então distribuídas, de acordo com sua natureza, a cada uma das seções da CAUD. A seção, então, estipula o prazo para cada uma das auditorias propostas e o número de membros da equipe. Algumas auditorias podem ser realizadas conjuntamente por mais de uma seção. Caso não seja possível realizar todas as auditorias propostas no prazo de dois anos, as restantes farão parte de um arquivo a ser recuperado na elaboração do próximo Plano Bianual de Auditorias.

II) Elaboração do Programa de Auditoria.

a) Coleta de Informações.

De acordo com a disponibilidade da seção e com o quantitativo de membros definidos no Plano de Auditorias, são designados os membros da equipe. Por se tratar de auditoria operacional, independentemente do apoio de outras seções, o supervisor da auditoria é sempre o Chefe da SEAOP.

O planejamento da auditoria inicia-se pela coleta de informações quanto à atividade a ser auditada. Cada membro da equipe de auditoria cuidará de um tópico de pesquisa, sendo eles: os procedimentos constantes do Manual de Procedimentos da unidade ou qualquer outro levantamento de processo de que disponha o órgão sobre a atividade auditada; a identificação das unidades envolvidas com a atividade auditada; a pesquisa de leis, normas ou acórdãos do TCU que tratem do tema em análise; o conhecimento da estrutura organizacional das unidades; a identificação dos responsáveis pela atividade; a descrição dos produtos e dos clientes da atividade; a análise dos indicadores estratégicos relativos à atividade; e a análise, quando pertinente, da execução da ação orçamentária relacionada à atividade.

Coletados os dados, a equipe reúne-se para a troca de informações e definição dos pontos críticos da atividade.

b) Definição dos Parâmetros da Auditoria

Com base nos pontos críticos definidos a equipe delimita o escopo da auditoria e constrói as questões de auditoria. De acordo com as questões de auditoria a equipe estabelece os procedimentos de auditoria e as técnicas de auditoria que melhor se apliquem. Nesse estágio é elaborada a Matriz de Procedimentos, tratando-se de uma planilha eletrônica composta por quatro colunas, sendo elas, questão de auditoria, técnica de auditoria, detalhamento do procedimento e possíveis achados. Os possíveis achados são definidos com base nos pontos críticos identificados. A Matriz de Procedimentos será incorporada ao Programa de Auditoria como apêndice. Por fim, é definido o cronograma da auditoria, determinando o prazo para a realização de cada um dos procedimentos previstos, inclusive com previsão de datas para realização de entrevistas e para conclusão da auditoria.

c) Redação e Encaminhamento do Programa de Auditoria.

O Programa de Auditoria é destinado ao Secretário de Controle Interno e tem por objetivo informá-lo do início da auditoria e da forma de sua realização. É composto pelos seguintes capítulos: Introdução – que além de apresentar os dados gerais da auditoria (objetivo, escopo, equipe responsável e cronograma), identifica o item do Plano de Auditorias Bianual a que ela se relaciona; Diagnóstico Inicial – é um resumo de todos os dados obtidos no estágio de “coleta de informações”, pretendendo apresentar ao secretário a visão geral da atividade a ser auditada, os principais critérios a serem observados e os pontos críticos preliminarmente identificados; e Conclusão – que solicita a aprovação do secretário ao Programa de Auditoria proposto, bem como sua autorização para expedição da Ordem de Serviço, que informa às unidades auditadas da abertura da auditoria.

III) Execução da Auditoria.

a) Identificação de Achados e Busca de Evidências.

Nesta fase são realizados os procedimentos previstos no Programa de Auditoria e o fluxo da atividade auditada é mapeado. Como resultado da confrontação entre o fluxo mapeado e os critérios estabelecidos, os achados de auditoria são identificados. As evidências dos achados são obtidas também nessa fase. Neste momento, busca-se também conhecer melhores práticas adotadas em outros órgãos (benchmarking), que serão levadas em conta na elaboração das recomendações.

b) Definição das Recomendações e Elaboração da Matriz de Achados.

Concluídos os trabalhos de campo, a equipe se reúne e passa a tratar de cada achado individualmente. Para cada um deles são definidas as recomendações pertinentes. Nesse momento, é elaborada uma nova planilha eletrônica, a Matriz de Achados, composta de cinco colunas, quais sejam, questão de auditoria, critérios ou situação ideal, situação encontrada, achados de auditoria e recomendações.

c) Entrevista Final com a Unidade Auditada.

A Matriz de Achados é apresentada à unidade auditada em uma entrevista final. Nessa etapa, a unidade auditada pode manifestar-se com relação a qualquer um dos tópicos constantes do documento.

d) Análise das Observações da Unidade Auditada.

Após a entrevista, a equipe de auditoria torna a reunir-se para tratar das observações feitas pela unidade auditada. Em virtude disso, a situação mapeada, os achados e as recomendações podem sofrer alterações.

e) Elaboração do Relatório de Auditoria.

O Relatório deverá conter: Introdução – que retoma os dados básicos da auditoria constantes do Programa de Auditoria, passando também a incluir explicações sobre o desenvolvimento dos trabalhos e menção a alguma limitação que a equipe de auditoria possa ter sofrido; Considerações gerais – esse capítulo do relatório nem sempre está presente, nele estariam relacionados alguns itens que não justificam a expedição de recomendações, mas que a equipe de auditoria considera necessário esclarecer; Achados de Auditoria – descrição da situação encontrada (achado) comparada à situação ideal (critério), referendada pelas evidências, sendo que após essa descrição são listadas as recomendações; Conclusão e Proposta de Encaminhamento – considerações finais da equipe e proposta de encaminhamento às unidades envolvidas; Apêndices – a Matriz de Achados sempre é encaminhada como apêndice do relatório.

4.1.2 Diferenças entre as Metodologias

No Quadro 1, apresentado a seguir, observa-se na primeira coluna um resumo da metodologia utilizada pelo TCU conforme descrito no Capítulo 2, e na segunda coluna o texto sintetizado, relativo à metodologia utilizada pela SEAOP, obtido através da entrevista realizada. A terceira coluna apresenta a avaliação do grau de compatibilidade entre as metodologias tomando por base a escala estabelecida pela autora, citada no Capítulo 3,

segundo a qual o grau zero é atribuído quando a rotina do TCU não é adotada pelo STJ, o grau um quando a rotina do TCU é adotada pelo STJ com alterações e o grau dois quando a rotina do TCU é adotada integralmente pelo STJ.

TCU	STJ	Avaliação do Grau de Compatibilidade
<p>Por meio de Matriz de Verificação de Risco e Estudo de Viabilidade, são selecionadas as auditorias que serão realizadas pelo TCU. São utilizados os critérios de relevância, risco e materialidade. (HEDLER, 2007)</p>	<p>Em reunião, onde participam todos os integrantes da unidade e o coordenador, são identificadas as atividades organizacionais que deverão ser auditadas no período. São utilizados os critérios de relevância e materialidade, bem como a experiência do grupo. Essa definição também leva em conta a data de realização da última auditoria na unidade envolvida com a atividade. O Plano Bianual de Auditorias é submetido ao secretário, podendo sofrer alterações, e posteriormente ao Ministro Presidente para autorização das auditorias.</p> <p>Nesta etapa, é definido o quantitativo de membros da equipe de auditoria e estimado o prazo para sua realização.</p>	1
<p>1ª Etapa – Levantamento da Auditoria</p> <p>1º Passo - Planejamento do Levantamento de Auditoria. Definição de:</p> <ul style="list-style-type: none"> tamanho da equipe, período do levantamento e custo estimado; programação de visitas; estratégia de coleta e análise de dados; pauta de temas que serão debatidos com os gestores do objeto da auditoria; data para a apresentação do relatório de levantamento de auditoria; cronograma de atividades com indicação de responsáveis. <p>2º Passo - Análise Preliminar do Objeto da Auditoria. Coleta de</p>	<p>1ª Etapa – Planejamento da Auditoria</p> <p>2º Passo - Com base na análise preliminar efetuada são definidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> as técnicas de auditorias a serem empregadas; as questões de auditoria; o escopo da auditoria; o cronograma da auditoria, que estabelece: a data da entrevista inicial, o período dos demais procedimentos da auditoria, a data da apresentação à unidade da Matriz de Achados e a data prevista para apresentação do relatório final da auditoria. <p>1º Passo - Coleta de Informações quanto à atividade a ser auditada:</p>	<p>1</p> <p>0</p> <p>2</p> <p>0</p> <p>0</p> <p>2</p>

Continuação do Quadro 1

TCU	STJ	Avaliação do Grau de Compatibilidade
<p>informações quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aos objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho); • às ações desenvolvidas, as metas fixadas, os clientes atendidos, os procedimentos e recursos empregados, os bens e serviços ofertados e os benefícios proporcionados; • às linhas de subordinação e de assessoramento previstas e sua relação com as atividades desenvolvidas; • às partes interessadas (reais ou em potencial) e as características do ambiente externo (dinâmico ou estático; previsível ou imprevisível); • às restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades). <p>Modelos Analíticos empregados: Modelo de Marco Lógico; Modelo de Insumo-Produto e Modelo de Condições Ambientais.</p> <p>3º Passo - Coleta de Dados sobre Desempenho. Onde se procura apurar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Os procedimentos de coleta de dados sobre desempenho são suficientes e adequados? • Os indicadores de desempenho usados são válidos, completos e justificáveis à luz da relação custo benefício? • Os indicadores de desempenho são parte integrante do processo de tomada de decisões? <p>4º Passo - Especificação dos critérios de auditoria.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • conhecimento das rotinas definidas no Manual de Procedimentos da unidade; • identificação dos clientes e produtos da atividade; • identificação das linhas de subordinação e sua relação com a atividade; • Identificação de possíveis pontos críticos da atividade. <p>(continuação do 1º Passo) - Coleta de Informações quanto à atividade a ser auditada:</p> <ul style="list-style-type: none"> • análise dos indicadores estratégicos que porventura estejam relacionados com a atividade em pauta, inclusive de sua performance no decorrer do tempo; • caso a atividade esteja vinculada a uma ação orçamentária, é mapeada a execução orçamentária e física da ação em um determinado período de tempo. <p>(continuação do 1º Passo) - Coleta de Informações quanto à atividade a ser auditada:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pesquisa da legislação pertinente à atividade, de acórdãos do TCU 	<p>0</p> <p>2</p> <p>2</p> <p>0</p> <p>0</p> <p>1</p> <p>2</p>

Continuação do Quadro 1

TCU	STJ	Avaliação do Grau de Compatibilidade
<p>5º Passo - Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria. Do Relatório de Levantamento da Auditoria devem constar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sumário • Resumo • Introdução com Antecedentes e Características do Trabalho e Características do Objeto da Auditoria; • Atividades Realizadas na Fase de Levantamento da Auditoria • Projeto de Auditoria, onde estejam definidos: tamanho da equipe, prazo de execução da auditoria e custo estimado; programação de visitas; estratégia de coleta e análise de dados; data para a apresentação do relatório de auditoria; cronograma de atividades com indicação de responsáveis. • Conclusão • Proposta de Encaminhamento • Anexo: Matriz de Planejamento da Auditoria composta de: questões de auditoria; informações requeridas; fontes de informação; estratégias metodológicas (estudo de caso, pesquisa, delineamento experimental, delineamentos quase-experimentais e delineamentos não experimentais); métodos de coleta de dados (entrevista, questionário, observação direta e utilização de dados 	<p>que tratem de aspectos da atividade em análise e das normas internas que estabeleçam critérios para sua execução;</p> <p>3º Passo - Elaboração do Programa de Auditoria composto pelos seguintes tópicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Introdução: objetivo, escopo, equipe responsável pela auditoria e cronograma da auditoria. • Diagnóstico Inicial : visão geral do objeto da auditoria, principais legislações a serem observadas, pontos críticos obtidos por meio da análise preliminar. • Conclusão com a proposta de encaminhamento ao secretário para aprovação do planejamento. • Apêndice: Matriz de Procedimento- relaciona a questão de auditoria com o procedimento a ser utilizado para obtenção de resposta e as técnicas de auditorias a serem empregadas. 	<p></p> <p>2</p> <p>0</p> <p>1</p> <p>1</p> <p>1</p> <p>2</p> <p>2</p> <p>1</p>

Continuação do Quadro 1

TCU	STJ	Avaliação do Grau de Compatibilidade
<p>secundários); métodos de análise de dados (tratamento estatístico, análise de conteúdo, triangulação, técnicas específicas para o tratamento de dados envolvendo múltiplas situações, interpretações alternativas, caso negativo, mapa de processos, análise SWOT e análise RECI); limitações; e o que a análise vai permitir dizer.</p>		
<p>2ª Etapa – Execução da Auditoria</p> <p>Trabalhos de Campo</p> <p>1º Passo - Teste Piloto</p> <p>2º Passo - Identificação dos Achados de Auditoria</p> <p>3º Passo - Busca de Evidências</p> <p>4º Passo - Verificação dos Efeitos e Identificação das Causas do Achado de Auditoria</p> <p>5º Passo - Elaboração de Recomendações</p> <p>6º Passo - Elaboração do Relatório de Auditoria, que deve conter:</p> <ul style="list-style-type: none"> Sumário; Resumo; Introdução com: Antecedentes; Objetivos e Escopo da Auditoria; Estratégia Metodológica; Limitações. 	<p>2ª Etapa – Execução dos Trabalhos</p> <p>1º Passo - Identificação dos Achados de Auditoria e Busca de Evidências</p> <p>2º Passo - Elaboração de Recomendações e Elaboração da Matriz de Achados: que relaciona os Achados de Auditoria com as respectivas recomendações.</p> <p>3º Passo - Entrevista com a unidade auditada para apresentação da Matriz de Achados</p> <p>4º Passo - Análise das observações feitas pelos gestores na reunião.</p> <p>5º Passo - Elaboração do Relatório de Auditoria, que deve conter:</p> <ul style="list-style-type: none"> Introdução com: Antecedentes; Objetivos e Escopo da Auditoria; Explicações sobre como foram desenvolvidos os trabalhos e qual a metodologia adotada; e identificações de limitações ao trabalho da equipe. Considerações Gerais: alguns tópicos que a equipe ache necessário mencionar, mas que no entanto não constituam Achados de Auditoria. 	<p>0</p> <p>2</p> <p>2</p> <p>0</p> <p>1</p> <p>2</p> <p>0</p> <p>2</p>

Continuação do Quadro 1

TCU	STJ	Avaliação do Grau de Compatibilidade
<ul style="list-style-type: none"> Capítulos sobre os temas principais: Descrição dos Achados, corroborados pelas evidências, suas causas e efeitos, e as recomendações da equipe de auditoria. Comentários do Gestor; Conclusão; Proposta de Encaminhamento. Apêndices 	<ul style="list-style-type: none"> Achados de Auditoria: descrição dos achados, corroborados pelas evidências, e as recomendações da equipe de auditoria. Conclusão e Proposta de Encaminhamento. Apêndices (Matriz de Achados) 	<p>1</p> <p>0</p> <p>2</p> <p>2</p> <p>1</p>

Quadro 1 – Comparação entre Metodologias do TCU e STJ

Fonte: Elaboração Própria.

As diferenças identificadas foram sintetizadas no Quadro 2, apresentado a seguir.

Rotinas	Diferenças	
	TCU	STJ
1) Identificação das auditorias a serem realizadas no período.	Utiliza a Matriz de Verificação de Risco e Estudo de Viabilidade.	É feita da forma mais subjetiva, embora considere aspectos de relevância e materialidade.
2) Passos da etapa de planejamento da auditoria.	Inicia-se com o planejamento do levantamento da auditoria para posteriormente realizar a análise preliminar do objeto da auditoria.	Inicia-se com a análise preliminar do objeto da auditoria para em seguida determinar os dados gerais da auditoria, o que o TCU considera “planejamento do levantamento da auditoria”.
3) Planejamento do Levantamento da auditoria.	Nesta fase ocorre a definição das datas das visitas, da pauta de temas que serão debatidos com os gestores e da data para apresentação do relatório de levantamento da auditoria. Nesse momento também é estimado o custo da auditoria.	As visitas às unidades não são programadas antecipadamente, apenas quando se iniciam os trabalhos de campo. Os temas a serem debatidos com os gestores são definidos na elaboração das entrevistas e o programa de auditoria não tem data determinada para apresentação. Não ocorre a estimativa do custo da auditoria.
4) Análise preliminar do objeto de auditoria.	São identificados os objetivos gerais ou parciais da auditoria, bem como é mapeado o ambiente externo e possíveis limitações ao bom desempenho do órgão auditado.	Não existe a definição formal dos objetivos da auditoria. Não ocorre análise de contexto externo ou de algum fator limitante à ação da unidade auditada.
5) Uso de modelos analíticos	Modelos: marco lógico; insumo-produto e de condições ambientes.	Não é adotado um modelo analítico formal. Entretanto, são mapeadas

Continuação do Quadro 2

Rotinas	Diferenças	
	TCU	STJ
para subsidiar a organização dos dados referentes ao objeto de auditoria.		as atividades, produtos, insumos e processos da atividade auditada, caso seja esse o objetivo da auditoria. Não existe enfoque no ambiente externo.
6) Coleta de dados sobre desempenho.	São obtidos dados sobre o desempenho do órgão auditado, principalmente com o intuito de validar os indicadores existentes e verificar sua efetividade.	Caso a atividade disponha de indicadores de desempenho ou esteja relacionada diretamente a uma ação orçamentária, esses dados são analisados para verificação da performance. Não existe análise de sua utilização para a tomada de decisão.
7) Relatório de levantamento da auditoria.	Apresenta resumo. As partes relativas à introdução, atividades realizadas e projeto de auditoria são detalhadas.	Não apresenta resumo. A parte relativa à introdução abrange o projeto de auditoria, e a parte relativa ao diagnóstico inicial, que se assemelha a “atividades realizadas” do relatório do TCU, é mais resumida.
8) Matriz de Planejamento.	Inclui colunas sobre: informações requeridas e fontes dessas informações; estratégias metodológicas; métodos de análise de dados e limitações encontradas.	Sua principal função é detalhar o procedimento e as respectivas técnicas de auditoria a serem empregadas para solução da questão de auditoria. Não existe a definição formal da estratégia metodológica utilizada e não são empregados modelos de análise de dados.
9) Teste piloto.	Utilizado quando a auditoria é complexa e/ou faltam informações precisas quanto ao seu objeto.	Não é utilizado.
10) Efeitos e causas do Achado de Auditoria.	São identificadas as razões da ocorrência de um achado de auditoria e quais as consequências na manutenção da situação existente.	Não são identificadas as causas e o efeito relativos ao achado de auditoria.
11) Elaboração das recomendações.	Não existe a Matriz de Achados.	É elaborada a Matriz de Achados, que relaciona as questões de auditoria, com os achados de auditoria e as recomendações. Em função disso, existe a realização de uma entrevista final com a unidade auditada para apresentação da referida matriz. As considerações tecidas pelos gestores podem ocasionar alterações nos achados e recomendações.

Rotinas	Diferenças	
	TCU	STJ
12) Relatório de auditoria.	Contém resumo. Relata as causas e efeitos dos achados e os comentários dos gestores.	Não contém resumo. Não menciona causas e efeitos de achados formalmente, embora possam constar menções às causas e efeitos quando consideradas relevantes. Não são citados os comentários dos gestores. Inclui a Matriz de Achados como apêndice.

Quadro 2 – Diferenças entre as metodologias adotadas pelo TCU e pelo STJ.

Fonte: Elaboração Própria.

Algumas das diferenças encontradas entre as metodologias decorrem do próprio grau de atuação dos órgãos auditores. O TCU, como órgão auxiliar de controle externo, realiza auditorias bem mais complexas do que as realizadas pelos controles internos dos órgãos públicos. Enquanto o TCU audita, em um mesmo momento, diversas ações de um mesmo órgão, as unidades de controle interno, a cada auditoria, preocupam-se com uma pequena gama de atividades inserida em uma dessas ações. Além disso, por tratar-se de auditorias mais abrangentes, é possível ao TCU correlacionar às ações auditadas com a execução de metas físicas e orçamentárias planejadas.

Outro ponto a destacar, é a necessária preocupação do TCU com o ambiente externo e com possíveis limitações ao bom desempenho do órgão auditado. No caso dos controles internos, essa visão fica restrita à situação da atividade auditada, e o ambiente externo, na maior parte das vezes, torna-se o ambiente interno do órgão.

Da mesma forma, o maior formalismo do TCU, principalmente no que tange a definições preliminares de datas e temas de discussão, bem como ao formato, estrutura e conteúdo do texto dos relatórios e da matriz de planejamento, relaciona-se à própria ação fiscalizadora do órgão. Embora suas recomendações não possuam caráter impositivo, podem ser transformadas em determinações que detém esse caráter, sendo que o mesmo não ocorre com as recomendações exaradas pelos controles internos.

Pelos quadros apresentados, a primeira diferença significativa que se observa entre as metodologias é o uso, pelo TCU, de instrumentos formais para análise de risco e organização de dados. O TCU utiliza instrumentos para análise de risco no momento da definição das auditorias a serem realizadas e instrumentos de organização de dados na fase de planejamento da auditoria.

A análise de risco no STJ é feita de forma bastante subjetiva, pautando-se principalmente na experiência dos membros da equipe. O uso de uma metodologia para análise de riscos seria de grande ajuda nessa etapa do trabalho. Segundo a entrevista realizada, além da experiência dos membros, são levados em consideração os aspectos de materialidade, relevância e período da última auditoria. Uma forma de classificar os temas sugeridos conforme o grau do risco envolvido seria por meio de uma metodologia simplificada, com base nos critérios já utilizados pela equipe.

A materialidade se correlaciona com o valor dos ativos e/ou passivos envolvidos, com o volume de receitas e/ou despesas e com a dotação orçamentária consignada à atividade em análise. A relevância, por sua vez, é determinada com base na importância da atividade para o desempenho do órgão, na sua representatividade em relação ao todo, na importância das contas ou transações afetadas e na qualidade dos controles internos existentes. A análise do terceiro item, o período de realização da última auditoria, pode levar em consideração a ocorrência de mudanças no procedimento, após a realização da última auditoria, ou, ainda, de mudanças significativas no pessoal responsável pela atividade. Além disso, um novo item deve ser considerado, que pode ser nomeado de “indicativos especiais”, agrupando: resultados de auditorias anteriores que apontem falhas de controle, feeling dos auditores, indícios obtidos de diversas fontes e solicitações específicas da administração. Para cada um desses itens seria desenvolvida uma escala básica de três níveis (Alto = 10; Médio=5 e Baixo=0). Cada tema deve ser pontuado, com base na escala proposta, para cada um dos itens analisados. A soma das notas classificará os temas, quanto maior a nota, maior o nível de risco e, conseqüentemente, maior deve ser a prioridade dada à auditoria.

No que diz respeito ao uso de modelos para organização dos dados, os adotados pelo TCU poderiam ser adaptados para uso do STJ, o que acrescentaria certo rigor metodológico ao trabalho da equipe de auditoria.

Embora na entrevista a equipe tenha informado não utilizar métodos de análise de dados, os processos analisados mostraram que, na realidade, ela faz uso de alguns métodos sem, entretanto, nomeá-los. Alguns relatórios apresentavam análises estatísticas simples, principalmente, naqueles em que era utilizado algum tipo de questionário padrão, e outros apresentavam categorias estabelecidas com base na análise do conteúdo dos textos. Além desses métodos de análise, foi identificado, ainda, o uso de triangulação das informações na busca de corroboração dos conteúdos das entrevistas ou de documentos coletados, de tabulação gráfica de dados, de análises de séries temporais, de análise do fluxo de processos e

de *benchmarking*. Outra importante constatação foi à introdução, pelo STJ, da Matriz de Achados. Essa matriz facilita a redação do Relatório de Auditoria, criando um link entre a Matriz de Procedimentos e os resultados da auditoria.

Por fim, quanto ao Relatório de Auditoria, a principal diferença entre as metodologias encontra-se na identificação das causas e efeitos dos achados de auditoria pelo TCU. A equipe do STJ só relata essa informação quando considera relevante para o entendimento da situação encontrada ou da recomendação expedida. De forma geral, seria interessante que a equipe passasse a identificar as causas e efeitos do achado, desde que não estivessem envolvidas decisões de caráter político ou atos discricionários da Administração.

4.2 Identificação do Grau de Adesão às Recomendações.

Foram produzidos pela SEAOP, no período de outubro de 2006 a outubro de 2007, sete relatórios de auditoria operacional. Com base na análise dos textos realizada foi possível agrupar os dados em categorias específicas. A primeira delas diz respeito ao atendimento das recomendações. Foi estabelecido o seguinte referencial de codificação: 1 - recomendação atendida satisfatoriamente, 2 - recomendação atendida parcialmente, dependendo da conclusão da implantação de ações específicas, e 3 - recomendações não atendidas. Essa última categoria foi subdividida em duas subcategorias: 3.1 - recomendações não atendidas por divergência de posicionamento, quando a unidade auditada manifestava-se contrária ao posicionamento da equipe de auditoria, e 3.2 – recomendação não atendida, sem que tenha havido manifestação da unidade auditada quanto ao assunto. Na Tabela 1 encontram-se apresentadas as frequências de ocorrência de cada uma das categorias estabelecidas.

Tabela 1 – Grau de Atendimento das Recomendações

Número do Relatório	Número de Observações por Categoria								Total	%
	1	%	2	%	3.1	%	3.2	%		
1/2006	7	87,50	-	-	-	-	1	12,50	8	100,00
2/2006	9	60,00	4	26,67	-	-	2	13,33	15	100,00
3/2006	7	58,33	3	25,00	-	-	2	16,67	12	100,00
4/2006	6	66,67	3	33,33	-	-	-	-	9	100,00
1/2007	5	41,67	5	41,67	-	-	2	16,66	12	100,00
2/2007	1	14,29	1	14,29	1	14,29	4	57,13	7	100,00

Número do Relatório	Número de Observações por Categoria								Total	%
	1	%	2	%	3.1	%	3.2	%		
3/2007	3	23,08	6	46,15	1	7,69	3	23,08	13	100,00
Total	38		22		2		14		76	

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme Tabela 1, verifica-se que das 76 recomendações expedidas, 60 delas foram consideradas atendidas satisfatoriamente ou em processo de atendimento. Isso significa que em torno de 79% das recomendações emitidas pela equipe de auditoria foram consideradas pertinentes pelas unidades auditadas.

Dentre as recomendações não atendidas, a maior parte encontra-se classificada como recomendações sem manifestação da unidade auditada. Dentre os motivos para que uma unidade administrativa não se manifeste acerca de uma recomendação, foram identificados dois considerados mais relevantes: o número de recomendações do relatório é excessivo, o que faz com que a unidade desconsidere as de menor importância; e o atendimento da recomendação exige medidas que ultrapassem o poder decisório da unidade ou dependem de modificações de rotinas de outras unidades administrativas.

Em função disso, foram identificadas mais duas categorias de análise. A primeira diz respeito à abrangência da auditoria, ou seja, seu escopo. Quanto maior o escopo da auditoria, maior o número de processos de trabalho analisados e, conseqüentemente, as recomendações ou aumentam de número, ou perdem especificidade, tornando-se muito genéricas.

Para classificar a abrangência do relatório de auditoria, foram estabelecidas três categorias de escopo conforme Tabela 2 a seguir.

Tabela 2 – Categorias do Escopo dos Relatórios de Auditoria

Relatórios	Tipo do Escopo	Escala
Relatório 1/2006	Restrito, tendo sido auditado 01 (um) ou 02 (dois) processos de trabalho.	I
Relatórios 2/2006, 3/2006 e 4/2006.	Médio, tendo sido auditados de 03 (três) a 05 (cinco) processos de trabalho.	II
Relatórios 1/2007, 2/2007 e 3/2007.	Amplo, tendo sido auditados 06 (seis) ou mais processos de trabalho.	III

Fonte: Dados da Pesquisa.

Percebe-se que apenas um dos relatórios apresenta um escopo restrito, e, conforme Tabela 1, das oito recomendações constantes desse relatório, sete foram atendidas prontamente e uma não foi atendida (sem posicionamento da unidade sobre o assunto). Embora a existência de apenas um relatório com esse escopo não permita generalizações, pode-se inferir que o escopo restrito permite recomendações mais efetivas.

Conforme as categorias constantes da Tabela 2, o atendimento das recomendações foi relacionado com a abrangência do escopo do relatório de auditoria. O resultado encontra-se descrito na Tabela 3.

Tabela 3 – Grau de Atendimento das Recomendações x Escopo do Relatório.

Tipo de Escopo	Grau de Atendimento das Recomendações								Total	%
	1	%	2	%	3.1	%	3.2	%		
I	7	87,50	-	-	-	-	1	12,50	8	100,00
II	22	61,11	10	27,78	-	-	4	11,11	36	100,00
III	9	28,125	12	37,50	2	6,25	9	28,125	32	100,00
Total	38		22		2		14		76	

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com os resultados encontrados, percebe-se o acréscimo no percentual de recomendações não atendidas quando o escopo do relatório passa de médio para amplo. Os relatórios de escopo restrito e médio apresentavam, em média, 12% das recomendações não atendidas, enquanto nos relatórios de escopo amplo este índice atinge 34%. Conforme dados da Tabela 1, o número de recomendações dos relatórios de escopo amplo não difere significativamente do número de recomendações dos relatórios de escopo restrito e médio, o que indica que as recomendações devam ter se tornado menos específicas e passado a englobar diversos aspectos de um processo de trabalho. Recomendações com essa natureza têm maior probabilidade de atingir mais de uma unidade administrativa, ou de depender de ações que ultrapassem o limite decisório da unidade auditada, o que poderia explicar o seu menor grau de atendimento.

As recomendações não atendidas foram, então, classificadas de acordo com sua adequação ao poder decisório da unidade auditada, em:

- A – recomendações que demandam alterações de cultura ou decisões políticas que extrapolam a competência da unidade auditada;

- B – recomendações que para sua implantação dependem da interação com outras unidades administrativas ou outros órgãos; e
- C – recomendações específicas, adequadas à competência da unidade auditada.

A Tabela 4 apresenta as categorias de recomendações, conforme possibilidade de atendimento, agrupadas de acordo com o escopo dos relatórios.

Tabela 4 – Possibilidade de Atendimento x Escopo do Relatório – Recomendações Não Atendidas

Tipo de Escopo	Recomendações conforme Possibilidade de Atendimento						Total	%
	A	%	B	%	C	%		
I	1	100,00	-	-	-	-	1	100,00
II	-	-	2	50,00	2	50,00	4	100,00
III	6	54,55	3	27,27	2	18,18	11	100,00
Total	7		5		4		16	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme Tabela 4 a única recomendação não atendida do relatório de escopo restrito era do tipo A, ou seja, seu atendimento demandava alteração de cultura ou decisão de caráter político, o que extrapola o poder decisório da unidade auditada. Nos relatórios de escopo médio as recomendações não atendidas tanto eram específicas quanto dependiam de interações com outras unidades. E, quanto aos relatórios de escopo amplo, 81% das recomendações não atendidas ou ultrapassavam o poder decisório da unidade ou dependiam de interações com outras unidades. Dessa forma, considerando apenas as recomendações não atendidas, percebe-se um relacionamento entre a adequação da recomendação ao poder decisório da unidade e sua efetividade.

Tabela 5 – Possibilidade de Atendimento x Escopo do Relatório - Geral

Tipo de Escopo	Recomendações conforme Possibilidade de Atendimento						Total	%
	A	%	B	%	C	%		
I	1	12,50	-	-	7	87,50	8	100,00
II	15	41,67	14	38,89	7	19,44	36	100,00
III	14	43,75	11	34,37	7	21,88	32	100,00
Total	30		25		21		76	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme Tabela 5, apenas 20% das recomendações dos relatórios de escopo médio e amplo são consideradas específicas e dependem apenas de decisão da unidade auditada quanto ao seu atendimento ou não. No caso do relatório com escopo restrito, 87% das recomendações eram desse tipo. Existe, portanto, uma tendência de tornar as recomendações menos específicas conforme o escopo do relatório é ampliado.

Em resumo, pelos dados apresentados pode-se constatar:

- 79% das recomendações emitidas pela equipe de auditoria são acolhidas ou estão em fase de acolhimento pela unidade auditada;
- Apenas 01 dos relatórios emitidos tinha o escopo considerado restrito, 03 tinham escopo médio e 03 tinham escopo amplo;
- Quando o escopo do relatório passa de médio para amplo, o percentual de recomendações não atendidas cresce de 12% para 34%;
- Dentre as recomendações não atendidas, 81% referiam-se a recomendações que ultrapassavam o poder decisório da unidade ou dependiam de interações com outras unidades; e
- Os relatórios com escopo médio ou amplo apresentam apenas 20% das recomendações consideradas adequadas ao poder decisório da unidade auditada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A prática da auditoria pública operacional é nova no país e em especial no STJ, portanto, a necessidade de adequações na metodologia deve ser considerada uma etapa normal no processo de introdução da técnica.

Conforme se observou, o TCU incorporou conceitos, metodologias e modernas técnicas de auditoria operacional, de análise e de coleta de dados para realização de seus trabalhos, em perfeita consonância com a importância e abrangência de suas atribuições como órgão técnico responsável pelo controle externo federal. As unidades de controle interno dos órgãos públicos, entretanto, não realizam auditorias com o mesmo grau de complexidade das realizadas pelo TCU. Dessa forma, nada mais coerente, que ao realizar auditorias operacionais, as unidades de controle interno promovam adequações na metodologia utilizada pelo órgão de controle externo.

Porém, no processo de adequação ocorrido no STJ, percebe-se que o órgão deixou de utilizar algumas técnicas que contribuiriam para a qualidade das auditorias realizadas, entre elas, o uso de modelos analíticos para organização dos dados, como o Marco-Lógico e o de Insumo-Produto, e a aplicação de métodos de análise de dados, como o Mapa de Processos e as Análises do tipo SWOT e RECI. O uso de tais técnicas demandará um processo de capacitação dos servidores, e, da mesma forma que a metodologia como um todo, um processo de adequação ao nível de complexidade das auditorias realizadas no STJ. Além disso, seria bastante enriquecedor o uso de metodologia para análise de risco, tornando a seleção dos temas para auditoria menos dependente da experiência do grupo.

Outro ponto relativo à adequação da metodologia diz respeito à falta de identificação das causas e efeitos dos Achados de Auditoria pelo STJ. Conforme esclarece o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2000), a causa de um achado de auditoria é a base das recomendações, e sua identificação permite reconhecer aquelas que estão fora do controle do auditado. O efeito de um achado diz respeito às consequências da manutenção da situação encontrada, e sua mensuração, seja em termos quantitativos ou qualitativos, permite que o auditado visualize a importância da adoção de novos procedimentos.

Mesmo ocorrendo algumas lacunas na metodologia utilizada, percebe-se que as auditorias operacionais realizadas no STJ obtiveram um bom resultado. A maior parte das recomendações expedidas (79%) foram satisfatoriamente atendidas pelas unidades auditadas.

Constata-se, que quanto mais restrito o escopo da auditoria maior a adesão das unidades auditadas às recomendações expedidas. Constata-se, também, que quanto mais amplo o escopo do relatório, maior a tendência das recomendações tornarem-se menos exeqüíveis, demandando mudanças de cultura ou decisões de caráter político, aspectos, em geral, fora do controle da unidade em estudo.

Governança pública, conforme Slomski et al (2008, p. 129), refere-se “a maneira como o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais de um país, com o objetivo de seu desenvolvimento.” Segundo Matias-Pereira (2008), a governança pública deve apoiar-se em quatro princípios básicos: relações éticas, conformidade, transparência e prestação de contas responsável, sendo que a busca desses princípios é condição indispensável para o progresso das instituições. Nesse contexto é fundamental a ação pró-ativa da sociedade, dos dirigentes, dos políticos e, especialmente, dos órgãos de controle.

É em função dessa necessidade, que se tem buscado utilizar novas metodologias que possibilitem a visão da eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública, e, não apenas, de aspectos relacionados à sua conformidade. A auditoria operacional surge como ferramenta indispensável para essa nova forma de controle, contribuindo para a consolidação de práticas de governança nos órgãos públicos, e colaborando, dessa maneira, para a melhoria do seu desempenho e, conseqüentemente, para o bem-estar social.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, I. da P. S. *Introdução à Auditoria Operacional*. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.
- BAUER, M. W.; GASKELL, G. *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Tradução de Pedrinho A. Guareschi. 6 ed. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes, 2007.
- BOYNTON, W. C; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. *Auditoria*. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2003.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 fev. 1967. Suplemento.
- BRASIL. Instrução Normativa SFC/MF nº 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/legislação>> Acesso em: 27 ago 2008.
- BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 mar. 1964, retificada em 9 abr 1964.
- BRASIL. Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 07 fev 2001.
- BRASIL. Portaria nº 199, de 13 de dezembro de 1982. Aprova instruções destinadas à implantação da Auditoria Programática mediante controles formal e substancial. Disponível em: <<http://www2.tcu.gov.br>> Acesso em: 28 ago 2008.
- CRUZ, F. da. *Auditoria Governamental*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- FERNANDES, M. L. G. *O Controle nas Ações Governamentais*. 2003. 48f. Monografia (Especialização em Controladoria Aplicada ao Setor Público) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa. Disponível em: <<http://cge.pb.gov.br>> Acesso em: 25 ago 2008.
- GIACOMONI, J. *Orçamento Público*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, abr 1995.

- HEDLER, H.C. *Meta-avaliação das Auditorias de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União: um estudo sobre auditorias de Programas Sociais*. 2007. 260f. Tese (Doutorado em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações) – Instituto de Psicologia, Universidade de Brasília, Brasília.
- JUND, S. *Administração, Orçamento e Contabilidade Pública: teoria e questões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- MACHADO JR., J.T.; REIS, H.da C. *A Lei 4.320 Comentada*. 31 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.
- MATIAS-PEREIRA, J. *Manual de Gestão Pública Contemporânea*. São Paulo: Atlas, 2008.
- NASCIMENTO, A. M.; OTT, E.; SILVA, L.M. da. *Sistemas de Controle Interno*. In: NASCIMENTO, A.M; REGINATO, L. (Organizadores). *Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional*. São Paulo: Atlas, 2007. Cap. 7, p. 93-116.
- NEVES, J. *Pesquisa Qualitativa - Características, Usos e Possibilidades*. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v.1, n. 3, 2º semestre, 1996.
- PASCOAL, V. *Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 370 questões*. 5 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. *Manual de Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.
- ROCHA, C. A. A. *Tribunal de Contas da União*. In: MENDES, M. (Organizador). *Gasto Público Eficiente: Proposta para o Desenvolvimento do Brasil*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006. Cap. 12, p. 375-408.
- SERRA NEGRA, C. A.; SERRA NEGRA, E. M. *Manual de trabalhos Monográficos de Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SILVA, A. C. *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA, L.M. da. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SLOMSKI, V. et al. *Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas, 2008.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Relatório Estatístico*. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2007.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília: Tribunal de Contas da União, Coordenação de Fiscalização e Controle, 2000.

YIN, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Tradução de Daniel Grassi. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.